ЛАВЛЕНИЕ

ВТОРА 15

ЕДЕНИЕ В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС 16

1. Структура Налогового кодекса РФ 16

2. Внесение изменений в НК РФ 18

3. Базовые понятия, применяемые в НК РФ 19

4. Принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения 20

1.4.1. Общий порядок расчета выручки. Четыре случая контроля налоговых органов за ценами сделок. 20

1.4.2. Критерии признания юридических лиц взаимозависимыми . . . 22

1.4.3. Налоговый контроль цен по бартерным договорам и внешнеторговым сделкам 23

1.4.4. Налоговый контроль в случае, когда цена сделки отличается от цены аналогичных сделок более чем на 20%. Понятие «идентичных» и «однородных» товаров 24

1.4.5. Сопоставимость условий сравнимых сделок. Влияние скидок на розничную цену для целей налогообложения. 25

1.4.6. Официальные источники информации о ценах. Специальные методы определения рыночной цены 27

5. Иерархия нормативных актов в сфере налогообложения 29

Задачи 30

ЛОГ НА ПРИБЫЛЬ 34

1. Плательщики налога. Базовая схема расчета налога. Классификация доходов и расходов. Необлагаемые доходы и неучитываемые расходы . . . 34

2.1.1. Плательщики налога на прибыль. 34

2.1.2. Расчет налога на прибыль 35

2.1.3. Принципы классификации доходов и расходов 38

2.1.4. Состав доходов и расходов от реализации 39

2.1.5. Состав внереализационных доходов и расходов 40

2.1.6. Доходы, не облагаемые налогом на прибыль 43

2.1.7. Расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль. . . . 45

2.2. Момент признания доходов. Кассовый метод и метод начисления. Определение суммы доходов от реализации 52

2.2.1. Методы признания доходов для целей налогообложения 52

2.2.2. Определение суммы доходов от реализации для целей налогообложения 56

2.3. Внереализационные доходы. Моменты признания. Определение налогооблагаемых сумм. 57

2.3.1. Момент отражения внереализационных доходов для целей налогообложения 57

2.3.2. Определение суммы внереализационных доходов для целей налогообложения 60

2.4. Момент признания расходов. Кассовый метод и метод начисления. Прямые и косвенные расходы 70

2.4.1. Момент признания расходов для целей налогообложения прибыли 70

2.4.2. Прямые и косвенные расходы 76

2.5. Материальные расходы, связанные с производством и реализацией . . . 82

2.5.1. Состав материальных расходов. 82

2.5.2. Определение стоимости материально-производственных запасов 82

2.6. Расходы на оплату труда 84

2.6.1. Состав расходов по оплате труда 84

2.6.2. Премии, включаемые в расходы организации 85

2.6.3. Доплаты к заработной плате работников, уменьшающие налоговую базу 87

2.6.4. Включение в расходы оплаты вынужденных прогулов работников 90

2.6.5. Включение в расходы выплат среднего заработка 90

2.6.6. Выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск 91

2.6.7. Выплаты работникам, увольняемым по сокращению численности (штатов) 92

2.6.8. Выплаты по гражданско-правовым договорам 93

2.6.9. Выплаты по договорам добровольного медицинского, пенсионного страхования и страхования жизни работников 95

2.6.10. Резервы на оплату отпусков 97

2.6.11. Компенсационные выплаты 98

2.7. Амортизация 98

2.7.1. Понятие амортизируемого имущества для целей налогообложения 98

2.7.2. Имущество, относящееся к амортизируемому, но не подлежащее амортизации в налоговом учете 102

2.7.3. Определение первоначальной стоимости амортизируемого имущества в налоговом учете 104

2.7.4. Изменение первоначальной стоимости амортизируемого имущества 107

2.7.5. Влияние переоценки основных средств на их стоимость в налоговом учете 108

2.7.6. Определение срока полезного использования амортизируемого имущества 109

2.7.7. Амортизационные группы . . . 110
2.7.8. Начисление амортизации основных средств в налоговом учете . . 111
8. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией . . . 117
2.8.1. Состав прочих расходов . . . 117
2.8.2. Расходы по аренде имущества . . . 118
2.8.3. Юридические услуги . . . 118
2.8.4. Консультационные, информационные, посреднические и аудиторские расходы . . . 119
2.8.5. Права на использование программ и баз данных для ЭВМ . . . 119
2.8.6. Расходы на страхование имущества . . . 120
2.8.7. Таможенные пошлины, налоги и сборы, не включаемые в цену товаров . . . 121
2.8.8. Расходы на рекламу . . . 121
2.8.9. Нормативы по компенсациям за использование личного автомобиля (мотоцикла) для служебных поездок . . . 123
2.8.10. Расходы, связанные с командировками . . . 124
2.8.11. Представительские расходы . . . 129
2.8.12. Расходы на подготовку и переподготовку кадров . . . 131
9. Внереализационные расходы . . . 131
2.9.1. Состав внереализационных расходов. Момент их признания для целей налогообложения . . . 131
2.9.2. Расходы на уплату процентов по долговым обязательствам . . 132
2.9.3. Списание дебиторской задолженности . . . 136
10. Определение прибыли от реализации имущества . . . 138
11. Уменьшение текущей прибыли на величину убытков прошлых лет. Сроки представления отчетности и уплаты налога . . . 142
2.11.1. Определение суммы убытка прошлых лет при расчете налогооблагаемой прибыли . . . 142
2.11.2. Представление налоговой декларации и уплата налога на прибыль . . . 143
Задачи . . . 146

ЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС) . . . 172
1. Сущность НДС. Плательщики налога. Освобождение от НДС . . . 172
3.1.1. Сущность налога на добавленную стоимость (НДС) . . . 172
3.1.2. Налоговый период по НДС. Сроки предоставления отчетности, уплаты и возмещения налога . . . 174
3.1.3. Плательщики НДС . . . 175
3.1.4. Получение права на освобождение от обязанностей плательщика НДС . . . 176
3.1.5. Операции, освобождаемые от НДС . . . 177
2. Определение места реализации товаров (работ, услуг) для целей НДС . . 179
3.2.1. Критерии определения места реализации для товаров . . . 179
3.2.2. Критерии определения места реализации для услуг . . . 180

3.3. «Исходящий» НДС с реализации в Российской Федерации: момент возникновения, ставки налога . . . 183
3.3.1. Объект обложения НДС . . . 183
3.3.2. Момент возникновения «исходящего» НДС по правилам, действовавшим до 2006 г. Методы признания выручки «по отгрузке» и «по оплате» . . . 184
3.3.3. Момент возникновения «исходящего» НДС по правилам, действующим с 1 января 2006 г. . . . 185
3.3.4. Момент возникновения «исходящего» НДС при передаче товаров безвозмездно, при получении авансовых платежей . . . 186
3.3.5. Ставки налога применительно к реализации в Российской Федерации . . . 186
3.4. «Исходящий» НДС с реализации в Российской Федерации: определение величины налогооблагаемой реализации, уплата налога с авансов и с процентов по товарным кредитам и векселям . . . 188
3.4.1. Определение стоимости товаров (работ, услуг), реализованных в Российской Федерации для целей расчета НДС . . . 188
3.4.2. Исчисление и уплата НДС с полученных авансов . . . 189
3.4.3. Исчисление НДС с процентов, полученных по товарным кредитам, облигациям и векселям . . . 190
3.5. Вычеты «входящего» НДС. Общие правила . . . 191
3.5.1. Понятие вычета «входящего» НДС . . . 191
3.5.2. Общие условия возмещения «входящего» НДС . . . 192
3.5.3. Что означает требование о том, что приобретенные товары (работы, услуги) должны быть приняты на учет? . . . 193
3.5.4. Почему для вычетов НДС важен характер использования приобретенных ресурсов?. . . . 194
3.5.5. Порядок предоставления вычетов «входящего» НДС по ресурсам, не оплаченным на 1 января 2006 г. . . . 195
3.6. Вычеты «входящего» НДС в отдельных ситуациях . . . 196
3.6.1. Приобретение товаров (работ, услуг) за наличный расчет . . . 197
3.6.2. Вычет НДС, уплаченного на таможне . . . 197
3.6.3. Вычет НДС при возврате товаров либо при отказе от выполненных работ (услуг) . . . 198
3.6.4. Вычеты НДС по нормируемым расходам . . . 198
3.6.5. Вычеты НДС по командировочным расходам . . . 199
3.6.6. Вычеты НДС по работам (услугам), выполненным (оказанным) иностранными юридическими лицами . . . 199
3.6.7. Вычеты НДС при аренде муниципального или государственного имущества . . . 200
3.6.8. Вычеты НДС при зачете взаимных требований . . . 200
3.6.9. Вычеты НДС при использовании имущества в расчетах с поставщиками . . . 201

3.6.10. Вычеты НДС при использовании векселей в расчетах с поставщиками . . . 202
3.6.11. Вычеты «входящего» НДС при наличии облагаемых и не облагаемых налогом операций . . . 203
3.7. Восстановление «входящего» НДС, ранее принятого к вычету . . . 206
3.7.1. Восстановление «входящего» НДС . . . 206
3.7.2. Порядок восстановления «входящего» НДС. Расчет суммы НДС к восстановлению . . . 207
3.7.3. Восстановление «входящего» НДС по объектам недвижимости . . . 208
3.8. Нулевая ставка НДС. Экспортные операции . . . 210
3.8.1. Экспорт. Общие положения . . . 210
3.8.2. Исчисление «исходящего» НДС по экспортным операциям . . . 211
3.8.3. Документы, подтверждающие экспорт . . . 212
3.8.4. Применение ставок 10 и 18% по неподтвержденному экспорту . . . 212
3.8.5. Вычет «входящего» НДС по экспортным операциям . . . 213
3.8.6. Начисление пени на сумму НДС в результате неподтверждения экспорта . . . 214
3.8.7. Экспорт работ (услуг) . . . 215
3.9. Особые случаи исчисления НДС . . . 216
3.9.1. Исчисление НДС при продаже имущества . . . 216
3.9.2. Исчисление НДС при выполнении строительно-монтажных работ . . . 217
3.9.3. НДС при использовании произведенных товаров (работ, услуг) для собственных нужд предприятия, при раздаче товаров в рекламных целях . . . 219
3.9.4. Исчисление НДС при уступке права требования . . . 221
3.9.5. Исчисление НДС при посреднических операциях . . . 222
3.9.6. Исчисление НДС при импорте товаров . . . 224
3.9.7. Исчисление НДС при осуществлении расчетов с иностранными юридическими лицами . . . 225
Задачи . . . 228

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ . . . 242

4.1. Экономическое содержание. Плательщики. Налоговый и отчетный периоды. Ставки налога . . . 242
4.1.1. Понятие налога на доходы физических лиц . . . 242
4.1.2. Налоговый период по НДФЛ . . . 243
4.1.3. Понятия «резидент» и «нерезидент» . . . 244
4.1.4. Налоговые ставки по НДФЛ . . . 246
4.2. Исчисление НДФЛ с доходов, облагаемых по базовой ставке 13%. Общие принципы . . . 246

4.3. Доходы, облагаемые по ставке 13%. Формы получения. Моменты признания в налоговых целях . . . 248
4.3.1. Состав обычных доходов, облагаемых по ставке 13% . . . 248
4.3.2. Налогообложение доходов, полученных в натуральной форме . . . 248
4.4. Доходы, не подлежащие налогообложению. Общая характеристика . . . 251
4.5. Стандартные налоговые вычеты. Условия применения . . . 255
4.6. Социальные налоговые вычеты. Расходы граждан на благотворительность, обучение и лечение . . . 257
4.6.1. Порядок социальных налоговых вычетов и порядок их предоставления . . . 257
4.6.2. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на благотворительные цели . . . 258
4.6.3. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на обучение самого налогоплательщика и его детей . . . 259
4.6.4. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на лечение налогоплательщика, его супруги, детей и родителей . . . 261
4.6.5. Подробнее о социальном вычете по личным расходам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и по договорам добровольного пенсионного страхования . . . 262
4.7. Имущественные вычеты, предоставляемые при продаже личного имущества и приобретении жилья . . . 264
4.7.1. Имущественные налоговые вычеты . . . 264
4.7.2. Порядок определения налогооблагаемого дохода при продаже имущества . . . 264
4.7.3. Вычет на новое строительство (приобретение) жилья . . . 268
4.8. Профессиональные налоговые вычеты. Условия их предоставления . . . 270
4.8.1. Предоставление профессиональных налоговых вычетов . . . 270
4.8.2. Вычеты по гражданско-правовым договорам . . . 271
4.8.3. Вычеты, предоставляемые индивидуальным предпринимателям . . . 272
4.8.4. Вычеты по авторским договорам и вознаграждениям по договорам на создание (исполнение) произведений науки, литературы и искусства . . . 273
4.9. Применение ставки 35%. Проценты по банковским вкладам. Материальная выгода по займам . . . 275
4.9.1. Доходы, облагаемые по специальным ставкам . . . 275
4.9.2. Исчисление налога с процентов по банковским вкладам . . . 276
4.9.3. Исчисление налога с материальной выгоды по займам . . . 277
4.10. Налогообложение подарков, призов и материальной помощи . . . 281
4.10.1. Налогообложение обычных подарков, полученных от организаций и предпринимателей . . . 281
4.10.2. Налогообложение призов и выигрышей рекламного характера . . . 282
4.10.3. Налогообложение материальной помощи и оплаты лекарств . . . 283

4.11. Налогообложение страховых выплат . . . 283
4.11.1. Обязательное страхование . . . 283
4.11.2. Добровольное имущественное страхование . . . 283
4.11.3. Добровольное медицинское страхование . . . 285
4.11.4. Негосударственное пенсионное обеспечение . . . 285
4.11.5. Добровольное пенсионное страхование . . . 286
4.11.6. Добровольное страхование жизни . . . 287
4.12. Налогообложение операций с ценными бумагами . . . 288
4.13. Исчисление налога с дивидендов . . . 289
4.14. Налогообложение нерезидентов. Избежание двойного налогообложения . . . 291
4.14.1. Налогообложение доходов нерезидентов . . . 291
4.14.2. Избежание двойного налогообложения . . . 292
4.15. Уплата НДФЛ индивидуальными предпринимателями . . . 293
4.16. Удержание и уплата налога в бюджет. Налоговая декларация. Сведения от работодателей . . . 296
4.16.1. Особенности исчисления и порядок уплаты налога в отношении отдельных видов доходов . . . 296
4.16.2. Правила удержания и уплаты НДФЛ налоговыми агентами . . . 297
4.16.3. Справки и сведения, представляемые налоговыми агентами . . . 298
4.16.4. Налоговая декларация. Сроки уплаты (возврата) НДФЛ . . . 299
Ответы на контрольные вопросы . . . 301
Задачи . . . 304

5. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ . . . 318
5.1. Сущность ЕСН, плательщики налога . . . 318
5.1.1. Понятие ЕСН . . . 318
5.1.2. Плательщики ЕСН . . . 319
5.1.3. Налоговые льготы . . . 321
5.2. Объект обложения ЕСН у работодателей. Налоговая база и ставки ЕСН для работодателей . . . 322
5.2.1. Начисление ЕСН работодателями . . . 322
5.2.2. Выплаты, не подлежащие обложению ЕСН . . . 322
5.2.3. Порядок расчета налоговой базы по ЕСН для работодателей . . . 325
5.2.4. Ставки ЕСН для работодателей. Регрессивная шкала . . . 326
5.3. Сроки уплаты и предоставление отчетности по ЕСН работодателями . . . 328
5.3.1. Налоговый и отчетный периоды . . . 328
5.3.2. Порядок и сроки уплаты налога . . . 328
5.3.3. Исчисление и уплата ЕСН филиалами юридических лиц . . . 329
5.4. Выплаты по авторским договорам. Определение налоговой базы по ЕСН . . . 330

5.5. Исчисление и уплата ЕСН индивидуальными предпринимателями и приравненными к ним лицами . . . 331
5.5.1. Объект налогообложения для индивидуальных предпринимателей . . . 331
5.5.2. Налоговая база индивидуальных предпринимателей . . . 331
5.5.3. Налоговые ставки для индивидуальных предпринимателей . . . 332
5.5.4. Порядок исчисления и уплаты налога индивидуальными предпринимателями . . . 334
5.5.5. Сроки уплаты налога и авансовых платежей индивидуальными предпринимателями . . . 334
5.5.6. Представление налоговых деклараций индивидуальными предпринимателями . . . 335
Задачи . . . 336

6. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ . . . 344
6.1. Налог на имущество организаций . . . 344
6.1.1. Плательщики налога на имущество организаций . . . 344
6.1.2. Объекты налогообложения, порядок расчета налога . . . 345
6.2. Транспортный налог . . . 348
6.2.1. Плательщики транспортного налога . . . 348
6.2.2. Объекты обложения транспортным налогом . . . 348
6.2.3. Расчет транспортного налога . . . 349
6.2.4. Сроки уплаты транспортного налога . . . 351
6.3. Упрощенная система налогообложения . . . 352
6.3.1. Понятие упрощенной системы налогообложения . . . 352
6.3.2. Порядок перехода к упрощенной системе налогообложения . . . 353
6.3.3. Объекты налогообложения . . . 355
6.3.4. Определение доходов и расходов при применении упрощенной системы налогообложения . . . 355
6.3.5. Расчет единого налога . . . 358
6.3.6. Сроки уплаты единого налога . . . 360
6.4. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности . . . 363
6.4.1. Сущность единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) . . . 363
6.4.2. Виды предпринимательской деятельности, подлежащие обложению ЕНВД . . . 365
6.4.3. Объект обложения ЕНВД. Расчет вмененного дохода . . . 367
6.4.4. Применение поправочных коэффициентов . . . 369
6.4.5. Порядок уплаты единого налога . . . 370
Задачи . . . 372

7. УЧЕТ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ. УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ. НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ. ПОРЯДОК РЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ 380

7.1. Постановка на учет в налоговых органах 380

7.1.1. Порядок учета юридических и физических лиц в налоговых органах 380

7.1.2. Идентификационный номер налогоплательщика 382

7.1.3. Ответственность, предусмотренная НК РФ за нарушение сроков и уклонение от постановки на учет в налоговых органах 382

7.2. Налоговые декларации: представление, исправления 383

7.2.1. Представление налоговой декларации 383

7.2.2. Внесение исправлений в налоговые декларации 384

7.2.3. Ответственность, предусмотренная НК РФ за нарушение сроков подачи налоговых деклараций 387

7.2.4. Налоговые санкции за нарушение правил учета доходов и расходов 388

7.3. Уплата и возврат налога 388

7.3.1. Прекращение обязанности по уплате налога 388

7.3.2. Налоговые санкции за неуплату (неудержание, неперечисление налога) 389

7.3.3. Взыскание пени за просрочку уплаты налога 390

7.3.4. Зачет или возврат излишне уплаченных сумм налога 391

7.4. Налоговые проверки. Порядок взыскания налогов, пеней и штрафов 392

7.4.1. Камеральные налоговые проверки 392

7.4.2. Выездные налоговые проверки 394

7.4.3. Действия налоговых органов в ходе выездных налоговых проверок 396

7.4.4. Оформление результатов налоговых проверок и принятие решения по ним 397

7.4.5. Взыскание налоговых санкций 402

7.4.6. Срок давности привлечения к ответственности 403

7.4.7. Санкции за нарушение требований, установленных НК РФ в отношении налоговых проверок 404

7.5. Порядок обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц 405

Задачи 408

8. ОТВЕТЫ НА ЗАДАЧИ 416

СПРАВОЧНЫЕ ДАННЫЕ ЗА 2007 ГОД 465

АЛФАВИТНО-ПРЕДМЕТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ 471

ОТ АВТОРА

Уважаемый читатель!

Думаю, вы согласитесь, что Налоговый кодекс не самое интересное и увлекательное чтение. А каково ваше мнение о книгах по налогообложению? На мой взгляд, большинство из них — перепечатки все того же кодекса вкупе с запутанными комментариями авторов. Книги о налогах, написанные доступным языком, полезные и понятные читателю можно пересчитать по пальцам.

А между тем налогообложение — это увлекательнейший предмет, совершенно необходимый любому специалисту в области бизнеса, и эта книга доказывает, что его можно изучить не только быстро, но и с удовольствием.

Идея универсального пособия по налогообложению возникла у меня еще 10 лет назад, когда я только начинал работу в отделе обучения международной аудиторской фирмы «ПрайсвотерхаусКуперс».

Концепция книги многократно опробовалась на внутренних налоговых тренингах, проводимых как для начинающих, так и для опытных специалистов фирмы, а также на программах MBA, первого и второго высшего образования в московских вузах.

Сначала на базе учебных материалов был сделан курс на английском языке Taxation in Russian Federation («Налогообложение в Российской Федерации»), уже 5 лет успешно используемый для подготовки к налоговому модулю экзамена ACCA (Association of Charted Certified Accountants, UK).

Я буду рад всем вашим отзывам и замечаниям, которые вы можете присылать мне по электронному адресу: s.molchanov@mail.ru

И вот теперь выходит в свет русская версия моего авторского курса. Уверен, что вы оцените все достоинства этой книги: ее логичную структуру, интересные примеры и задачи, и самое главное — доступный и понятный стиль изложения.

Вы можете решать задачи и делать свои пометки прямо на полях и на страницах, специально оставленных чистыми в завершении каждой главы. Ваше решение вы сразу сможете сверить с ответами, содержащими подробные комментарии.

Успехов вам в освоении материала!

Сергей Молчанов

1 ВВЕДЕНИЕ В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС

ЦЕЛИ ЗАНЯТИЯ

1. Ознакомиться со структурой НК РФ.
2. Получить представление о налоговой системе Российской Федерации, видах налогов и сборов.
3. Понять принципы определения цены товаров для целей налогообложения, заложенные в **ст. 40 НК РФ**.

1.1. СТРУКТУРА НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РФ

Налоговый кодекс РФ (НК РФ) состоит из двух частей. Часть первая регулирует общие вопросы налогообложения, вторая – правила исчисления отдельных налогов.

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

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

Часть первая НК РФ вступила в действие **1 января 1999 г.**

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

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

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

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

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

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

По состоянию **на 1 января 2008 г.** действуют следующие главы части второй НК РФ:

Федеральные налоги

- глава 21 «Налог на добавленную стоимость»;
- глава 22 «Акцизы»;
- глава 23 «Налог на доходы физических лиц»;
- глава 24 «Единый социальный налог»;
- глава 25 «Налог на прибыль организаций»;
- глава 25.1 «Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов»;
- глава 25.2 «Водный налог»;
- глава 25.3 «Государственная пошлина»;
- глава 26 «Налог на добычу полезных ископаемых».

Специальные налоговые режимы

- глава 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных производителей (единый сельскохозяйственный налог)»;
- глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения»;
- глава 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности»;

- глава 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции».

Региональные налоги и сборы

- глава 28 «Транспортный налог»;
- глава 29 «Налог на игорный бизнес»;
- глава 30 «Налог на имущество организаций».

Местные налоги

- глава 31 «Земельный налог».

1.2. ВНЕСЕНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ В НК РФ

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

Чтобы вступить в силу, законы должны быть официально опубликованы.

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

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

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

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

ПРИМЕР 1-1

Вступление в силу изменений НК РФ

Предположим, что 5 декабря 2007 г. официально опубликован закон, вносящий изменения в главу 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ в части повышения ставки налога с 13 до 20%. Закон не может вступить в силу ранее 1 января 2009 г., поскольку налоговым периодом для этого налога является год.

Таким образом, чтобы ставка налога была повышена в 2008 г., соответствующий закон должен бы быть опубликован до 30 ноября 2007 г. (включительно).

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

ПРИМЕР 1-2

Вступление в силу изменений НК РФ

Предположим, что 1 июля 2008 г. опубликован закон г. Москвы, вводящий в столице новый сбор. Этот закон не может вступить в силу ранее 1 января 2009 г.

1.3. БАЗОВЫЕ ПОНЯТИЯ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ В НК РФ

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

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

Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физического лица.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.4.1. Общий порядок расчета выручки. Четыре случая контроля налоговых органов за ценами сделок

В соответствии с положениями НК РФ выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из тех цен, которые установлены в договоре с покупателем, т.е. в общем случае под рыночной ценой понимается цена сделки.

Однако НК РФ предоставляет налоговым органам право проверять, действительно ли цены, установленные в договоре, соответствуют рыночным.

Контроль налоговых органов возможен в следующих случаях:

- если покупатель и продавец будут признаны **взаимозависимыми лицами**;
- если реализация осуществляется по **бартерному** договору;
- если предприятие передает товары (работы, услуги) по **внешнеторговому** контракту;
- если колебания уровня цен по **идентичным (однородным)** товарам (работам, услугам) превысили **20%** от цены сделки в любую сторону в течение **непродолжительного** периода времени.

В пункте 3 ст. 40 НК РФ установлено, что при несоответствии цены договора рыночным ценам *«налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя рыночных цен на соответствующие товары, работы и услуги»*. Обязанность по самостоятельному составлению данного расчета для самого налогоплательщика не предусмотрена, хотя последний может сделать это в добровольном порядке.

Решение налоговых органов можно оспорить в суде. Тогда им придется доказать, что, во-первых, они имели право контролировать цену сделки и, во-вторых, что цены для расчета налога действительно являются рыночными.

Налоговый контроль за ценами реализации

ПРИМЕР 1-3

ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило мед на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Мед был отгружен:

1) по договору мены;

2) на экспорт;

3) по договору купли-продажи с ЗАО «Осел Иа», которое является 100%-ной дочерней компанией ЗАО «Винни-Пятачок»;

4) по договору купли-продажи с ЗАО «Сова», которое не является взаимозависимым лицом по отношению к ЗАО «Винни-Пятачок».

В ходе проведения мероприятий налогового контроля было установлено, что средний уровень цен на идентичные товары за проверяемый период составил 141 600 руб. (в том числе НДС — 21 600 руб.). Этот уровень цен налоговый орган принял за рыночную цену.

В первых трех ситуациях налоговый орган имеет право составить специальный расчет и доначислить налог на прибыль с суммы разницы между рыночной ценой и ценой сделки (20 000 руб. × 24% = 4800 руб.) и НДС (21 600 руб. – 18 000 руб. = 3600 руб.), а также пени за просрочку уплаты данных налогов.

В четвертой ситуации доначисление налогов не производится, так как отклонение продажной цены от рыночной составляет ровно 20%, а не более 20%.

1.4.2. Критерии признания юридических лиц взаимозависимыми

Согласно **ст. 20 НК РФ** юридические лица считаются взаимозависимыми, если доля **прямого** или **косвенного** участия одной организации в другой превышает **20%**.

Других формальных критериев для признания юридических лиц взаимозависимыми НК РФ не содержит. В то же время суд может признать налогоплательщиков взаимозависимыми по иным основаниям, если, по мнению судей, отношения между ними могли оказать влияние на цену сделки.

ПРИМЕР 1-4

Взаимозависимые лица

Компания X владеет 50% в капитале компании Y, которая, в свою очередь, обладает 60% акций компании Z.

Компании X и Y, а также Y и Z являются взаимозависимыми по отношению друг к другу, так как доля прямого участия этих компаний друг в друге превышает 20%.

Кроме того, взаимозависимыми будут также признаны компании X и Z, поскольку доля косвенного участия компании X в капитале компании Z также превышает 20% (50% × 60% = 30%).

Конституционный Суд РФ своим Определением от 4 декабря 2003 г. **№ 441-О** разъяснил порядок признания судами лиц взаимозависимыми по основаниям, не указанным в **п. 1 ст. 20 НК РФ**. Согласно данным разъяснениям лица могут быть признаны взаимозависимым по иным основаниям, если:

- во-первых, эти основания указаны в других правовых актах;
- во-вторых, отношения между этими лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Данное Определение КС РФ имеет важное значение для налогоплательщиков, поскольку позволяет оспаривать решения

судов о признании лиц взаимозависимыми без достаточных на то оснований.

Физические лица признаются взаимозависимыми, если:

1) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу **по должностному положению**;
2) лица состоят в **брачных отношениях, отношениях родства** (в том числе через усыновление), а также в **отношениях опеки**.

1.4.3. Налоговый контроль цен по бартерным договорам и внешнеторговым сделкам

Договор бартера предполагает обмен товарами (работами, услугами). Это означает, что каждая из сторон является одновременно и продавцом, и покупателем. При этом, как правило, обмениваемые товары признаются равноценными, поэтому расчеты деньгами не предусматриваются (если иное не установлено договором).

Понятие «*бартер*» отсутствует в **Гражданском кодексе РФ**, который содержит понятие «*мена*». Под меной **ГК РФ** понимает обмен исключительно товара на товар. На практике под налоговый контроль цен подпадают и сделки, предполагающие обмен результатами работ и услуг.

При наличии бартерной операции налоговые органы вправе проверить, соответствуют ли цены, применяемые сторонами договора, рыночным ценам. Контроля можно избежать, оформив два договора купли-продажи. Однако и в этом случае налоговые органы будут вправе проверить цену сделки, если предприятия являются взаимозависимыми или цена данной сделки отклонялась более чем на **20%** от уровня цен по аналогичным товарам в течение предшествующего непродолжительного периода времени.

Внешнеторговые сделки — сделки, заключаемые в процессе осуществления внешнеторговой деятельности, включающей в себя:

- внешнюю торговлю интеллектуальной собственностью;
- внешнюю торговлю информацией;
- внешнюю торговлю товарами (импорт или экспорт);
- внешнюю торговлю услугами.

Все вышеуказанные термины подробно раскрыты в Федеральном законе от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности».

1.4.4. Налоговый контроль в случае, когда цена сделки отличается от цены аналогичных сделок более чем на 20%. Понятие «идентичных» и «однородных» товаров

Согласно п. 2 ст. 40 НК РФ налоговые органы могут контролировать цену сделки *«при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых плательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени»*.

Вышеприведенная формулировка вызывает множество споров налогоплательщиков с налоговыми органами, так как допускает различные толкования.

Под уровнем цен на практике понимается средневзвешенная цена, по которой предприятие реализует товар (работу, услугу).

Идентичные (однородные) товары определяются НК РФ как товары, имеющие одинаковые, характерные для них основные признаки. При этом необходимо учитывать их физические характеристики, качество и репутацию на рынке, страну происхождения и производителя. Таким образом, доказать идентичность или однородность товаров можно только при совпадении всех перечисленных критериев.

ПРИМЕР 1-5

Идентичные и однородные товары

Рассмотрим следующие товары на предмет их однородности или идентичности:

1) яблочные соки «Любимый сад» и «J7», выпускаемые разными производителями;

2) яблочный нектар и яблочный сок, выпускаемые одним производителем;

3) жвачка с клубничным и лимонным вкусом одного производителя;

4) автомобиль «ДЭУ Нексия» ростовской и узбекской сборки;

5) одинаковые товары, отгруженные разным потребителям.

Товары, указанные в п. 1, не являются ни однородными, ни идентичными, поскольку это разные марки, которые выпускаются разными производителями.

Товары, указанные в п. 2, не являются ни однородными, ни идентичными, поскольку обладают разными физическими характеристиками.

Товары, указанные в п. 3, не являются идентичными, однако могут быть признаны однородными, если единственное различие между ними заключается во вкусовой добавке.

Товары, указанные в п. 4, не являются ни однородными, ни идентичными, поскольку различаются странами происхождения.

Товары, указанные в п. 5, являются идентичными.

Налоговый кодекс РФ не раскрывает содержание понятия *«непродолжительный период времени»*. В случае спора длительность этого периода определяет суд с учетом специфики конкретного товара.

1.4.5. Сопоставимость условий сравниваемых сделок. Влияние скидок на рыночную цену для целей налогообложения

Согласно п. 4 ст. 40 НК РФ рыночная цена — это цена, по которой покупатель может на ближайшей по отношению к себе территории приобрести идентичные (а при их отсутствии — однородные) товары, работы, услуги без существенных дополнительных затрат, или цена, по которой продавец может на ближайшей по отношению к себе территории реализовать аналогичные товары, работы, услуги без существенных дополнительных затрат, при наличии сопоставимых условий сделки.

Иными словами, рыночная цена определяется с учетом местонахождения покупателя (продавца).

При определении рыночных цен необходимо также учитывать **сопоставимость условий сделки** по:

- количеству (объему) поставляемых товаров;
- сроку исполнения обязательств;
- условиям платежей, обычно применяемым в сделках данного вида;
- иным разумным условиям, которые могут оказывать влияние на цены.

ПРИМЕР 1-6

Сопоставимость условий сделок

ЗАО «Винни-Пятачок» продало ЗАО «Осел Иа» 1000 кг меда по цене 100 руб. за 1 кг. Одновременно было продано 50 кг меда фирме «Кролик» за 150 руб. за 1 кг. Стоимость доставки включенат в цену продажи.

ЗАО «Винни-Пятачок» и фирма «Кролик» находятся в Москве. ЗАО «Осел Иа» зарегистрировано и находится в Самаре.

Вышеуказанные сделки заключены на несопоставимых условиях. Существенными являются различия по количеству поставляемого меда. Различия в ценах также обусловлены разными расходами на доставку товаров покупателям.

Согласно **п. 9 ст. 40 НК** сделки с идентичными (однородными) товарами признаются сопоставимыми, если различие между их условиями:

- либо существенно не влияет на цену сделок;
- либо может быть учтено с помощью поправок.

Помимо вышеперечисленного, необходимо учитывать, что при определении рыночной цены должны быть приняты во внимание обычные надбавки или скидки к ценам по сделкам, заключенным между невзаимозависимыми лицами, в частности, вызванные:

- *«сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);*
- *потерей товарами качества или иных потребительских свойств;*
- *истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;*
- *маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;*
- *реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей» (п. 3 ст. 40 НК РФ).*

ПРИМЕР 1.7

Сопоставимость условий сделок

ЗАО «Винни-Пятачок» продало ЗАО «Осел Иа» 1000 кг меда по цене 100 руб. за кг (без стоимости доставки, которая составила 12 руб. за 1 кг). Одновременно было продано 1000 кг меда фирме «Кролик» за 130 руб. за 1 кг (включая доставку). Предположим, что обе фирмы находятся в Москве. НДС не учитывается.

В данном случае цена 130 руб. за 1 кг может быть принята за рыночную с учетом поправки на транспортные расходы (12 руб.). То есть в качестве рыночной принимается цена 118 руб. При этом договорная цена —100 руб. не отклоняется от рыночной более чем на 20%.

Поэтому доначисления налога на прибыль в рассмотренном случае не произойдет.

1.4.6. Официальные источники информации о ценах. Специальные методы определения рыночной цены

В **пункте 11 ст. 40 НК РФ** установлено, что при определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации. Однако при этом не раскрывается, что следует понимать под такими источниками.

На настоящий момент единого всеми признанного источника информации о рыночных ценах в Российской Федерации не существует.

Кроме того, даже основываясь на данных государственной статистики, налоговые органы проигрывали дела в судах, не сумев доказать, что сделки были заключены на сопоставимых условиях. Иными словами, объем поставок, сроки исполнения обязательств, условия платежей по оспариваемой сделке должны быть теми же, что и по сделкам, цены на которые приводят органы статистики.

В случае невозможности определения рыночных цен обычным способом (отсутствие сделок по идентичным (однородным) товарам, отсутствие официальных источников информации) могут использоваться два расчетных метода, приведенных ниже. При этом установлена строгая очередность их применения. Сначала **используется метод цены последующей реализации.** В случае невозможности использования указанного метода применяется **затратный метод.**

Метод цены последующей реализации

Рыночная цена определяется по следующей формуле:

$$РЦ = ЦПП - З,$$

где РЦ — рыночная цена;

ЦПП — цена, по которой товар был продан покупателем при последующей реализации (цена последующей продажи);

З — обычные затраты, понесенные покупателем для последующей продажи (без учета цены, по которой товар был приобретен), с учетом обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

ПРИМЕР 1-8

Метод цены последующей реализации

ЗАО «Винни-Пятачок» реализует ЗАО «Осел Иа» мед по цене 100 руб. (НДС здесь и далее не учитывается). ЗАО «Осел Иа» перепродает данный товар по цене 250 руб. Затраты по сбыту составили 40 руб. Обычная наценка ЗАО «Осел Иа» от торговых операций составляет 30% от цены продажи (в рассматриваемом примере: 250 × 30% = 75 руб.). Рыночная цена меда для ЗАО «Винни-Пятачок», рассчитанная методом цены последующей реализации, составляет: 250 – 40 – 75 = 135 руб.

Затратный метод

Рыночная цена определяется по следующей формуле:

$$РЦ = З + П,$$

где РЦ — рыночная цена;

З — затраты на производство (приобретение) и реализацию;

П — обычно применяемая в данной сфере деятельности прибыль.

При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

Использование затратного метода на практике затруднительно, поскольку не установлен механизм определения обычной прибыли.

ПРИМЕР 1-9

Затратный метод

ЗАО «Винни-Пятачок» реализует ЗАО «Осел Иа» мед по цене 100 руб. (НДС здесь и далее не учитывается). Себестоимость меда равна 70 руб. Дополнительные затраты по сбыту составили 20 руб. Обычная прибыль в данной сфере деятельности составляет 20% от полной себестоимости (в рассматриваемом примере: 90 × 20% = = 18 руб.). Рыночная цена меда для ЗАО «Винни-Пятачок», рассчитанная затратным методом: 90 + 18 = 108 руб.

1.5. ИЕРАРХИЯ НОРМАТИВНЫХ АКТОВ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

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

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

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

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

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

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

ЗАДАЧА 1-1

Цель: понять иерархию нормативных актов по налогообложению

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

1. Какую нормативную силу имеет данное письмо для налогоплательщика и налоговых органов?

2. Какое значение будет иметь данное письмо в случае рассмотрения спора судом?

ЗАДАЧА 1-2

Цель: понять иерархию нормативных актов по налогообложению

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

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

1. Имеют ли данные разъяснения нормативный характер для налоговой инспекции?

2. Какие дополнительные факторы необходимо учитывать в данном случае, начиная спор с налоговой инспекцией?

ЗАДАЧА 1-3

Цель: понять механизм вступления в силу нормативных актов по налогообложению

Предположим, новый закон, вносящий изменения в главу 22 «Акцизы» НК РФ, был официально опубликован 5 января 2008 г. В законе указано, что он вступает в силу 1 января 2008 г. Согласно закону ставка акциза на пиво повышается задним числом с 1 января 2008 г.

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

2. Должна ли быть откорректирована дата вступления в самом законе?

ЗАДАЧА 1-4

Цель: понять механизм вступления в силу нормативных актов по налогообложению

Предположим, новый закон, вносящий изменения в главу 22 «Акцизы» НК РФ, был официально опубликован 5 января 2008 г. В законе указано, что он вступает в силу 1 января 2008 г. Согласно закону ставка акциза на пиво понижается задним числом с 1 января 2008 г.

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

ЗАДАЧА 1-5

Цель: понять механизм вступления в силу нормативных актов по налогообложению

1. Объясните процедуру внесения изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации.

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

ЗАДАЧА 1-6

Цель: понять сущность взаимозависимости юридических лиц по правилам НК РФ

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

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

ЗАДАЧА 1-7

Цель: понять, какие товары являются однородными (идентичными) согласно НК РФ

Являются ли однородными или идентичными товарами:

1) водка «Столичная» и «Гжелка», выпускаемая разными производителями;

2) водка «Столичная» и «Гжелка», выпускаемая одним производителем;

3) клубничный йогурт «Данон» и «Эрман» с одинаковым содержанием жира;

4) автомобиль «Форд фокус» отечественной и импортной сборки;

5) нефть, добытая из разных скважин с примерно одинаковыми характеристиками?

ЗАДАЧА 1-8

Цель: понять механизм применения рыночных цен в целях налогообложения

Московская фирма «Софт Дринкс» продала в удаленный район Чукотки большую партию своей «Софти Колы Лайт» по цене, превышающей себестоимость на 0,5%.

Налоговый инспектор собирается применить к «Софти Коле Лайт» рыночные цены «Колы Лайт» другого производителя, продаваемой на Чукотке значительно дороже. Емкость бутылок совпадает.

Прокомментируйте, насколько успешными будут действия налогового инспектора.

ЗАДАЧА 1-9

Цель: понять механизм применения рыночных цен в налоговых целях

Московская фирма «Софт Дринкс» продала в удаленный район Чукотки большую партию своей «Софти Колы Лайт» по цене, превышающей себестоимость на 0,5%.

Налоговый инспектор собирается применить к «Софти Коле Лайт» рыночные цены той же «Софти Колы Лайт», продаваемой в другом регионе России значительно дороже. Емкость бутылок совпадает.

Прокомментируйте, насколько успешными будут действия налогового инспектора в этом случае.

2 НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

ЦЕЛИ ЗАНЯТИЯ

1. Ознакомиться с принципами взимания налога на прибыль.
2. Научиться правильно рассчитывать облагаемые доходы.
3. Определить, какие расходы полностью (или частично) не учитываются при налогообложении прибыли.
4. Изучить 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 Федерации.

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

ПРИМЕР 2-1

Плательщики налога на прибыль.

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.

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

2.1.2. Расчет налога на прибыль

Базовая схема расчета налога на прибыль представлена на **схеме 2.1**. Кратко охарактеризуем каждый элемент схемы.

1. Налогооблагаемые доходы организации за текущий год.

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

2. Вычитаемые расходы организации за текущий год.

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

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



Схема 2.1. Базовая схема расчета налога на прибыль

3. Убытки прошлых лет.

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

4. Ставка налога.

Базовая ставка налога равна **24%**. Она состоит из **федеральной (6,5%)** и **региональной (17,5%)** частей **(ст. 284 НК РФ)**.

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 13,5%.

Таким образом, общая **минимально возможная** ставка налога на прибыль на территории Российской Федерации составляет **20%** (6,5% + 13,5%).

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 начисленный на нее единый социальный налог — 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 24%.

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 24%	**38 400**

В данном случае установлена максимальная ставка налога — 24%. Налог зачисляется в федеральный бюджет в сумме 10 400 руб. (160 000 руб. × **6,5%**) и в бюджет субъекта Российской Федерации в сумме 28 000 руб. (160 000 руб. × **17,5%**). Всего — 38 400 руб.

2.1.3. Принципы классификации доходов и расходов

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

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

Отличия между этими двумя группами покажем на **примере 2-3**.

ПРИМЕР 2-3

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

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

Было продано пончиков на сумму 1 000 000 руб.

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

Работникам предприятия была начислена зарплата — 300 000 руб. Дополнительно на зарплату был начислен единый социальный налог — 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 24%.

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)
единый социальный налог 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 24%	**26 400**

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**);
- ЕСН и расходы по аренде помещения (или **прочие расходы, ст. 264 НК РФ**).

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

Все вышеуказанные виды доходов и расходов будут подробно рассмотрены далее.

2.1.5. Состав внереализационных доходов и расходов

В **примере 2-3** в состав **внереализационных доходов** вошли проценты по депозиту. Почему? Потому что они прямо не связаны с процессом продаж. Можно сказать, что это «пассивные» доходы, которые не зависят от основной деятельности предприятия (хорошо или плохо идет дело, а проценты по депозиту будут начисляться).

В состав **внереализационных расходов** в **примере 2-3** были включены расходы по оплате штрафа поставщику. Почему? Потому что при нормальном функционировании предприятия вполне можно было бы обойтись и без штрафа и этот расход, будучи обоснованным, тем не менее не является необходимым для процесса производства.

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

- доходы от долевого участия в других организациях;
- положительные курсовые разницы от переоценки валютных ценностей организации (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте);
- признанные должниками или подлежащие уплате должниками по решению суда суммы штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков или ущерба;

- доходы от сдачи имущества в аренду, если такие доходы не относятся к основной деятельности налогоплательщика;
- проценты по кредитам и депозитам, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
- суммы восстановленных резервов, расходы на формирование которых были ранее учтены в целях налогообложения;
- стоимость безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) (за исключением некоторых случаев);
- суммы кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям.

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

- проценты по долговым обязательствам любого вида, в том числе проценты, начисленные по ценным бумагам;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте);
- расходы по формированию резерва сомнительных долгов (для налогоплательщиков, применяющих метод начисления);
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции;
- штрафы, пени, иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;
- убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде[1];
- потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций;

---

[1] Если не определен точный период возникновения таких убытков. Подробнее см. п. **2.4.1**.

- убытки по сделкам уступки права требования;
- недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены.

Основные виды внереализационных доходов и расходов будут подробно рассмотрены далее.

Важнейшие промежуточные выводы:

1. **Налогооблагаемая прибыль** представляет собой разницу между доходами и расходами, учитываемыми для целей налогообложения, уменьшенную на величину налоговых убытков прошлых лет. Налогооблагаемая прибыль определяется в целом за календарный год (**налоговый период** по данному налогу). Отчетность по налогу представляется ежеквартально или ежемесячно (**отчетные периоды** по налогу).

2. Все доходы и расходы, учитываемые в целях налога на прибыль, делятся на **две группы**:
   - **доходы и расходы, связанные с реализацией;**
   - **внереализационные доходы и расходы.**

3. **Доходы, связанные с реализацией**, представляют собой выручку от продажи товаров (работ, услуг) как собственного производства (например, пончиков — см. **пример 2-3**), так и ранее приобретенных (например, меда — см. **пример 2-2**).

4. **Расходы, связанные с реализацией**, подразделяются на **четыре** большие группы:
   - **материальные расходы** (например, мука для пончиков или стоимость закупок меда);
   - **расходы на оплату труда** (например, зарплата повару);
   - **амортизация** (например, износ печи для выпекания пончиков);
   - **прочие расходы** (например, расходы по аренде офиса).

5. **Внереализационные доходы и расходы**, непосредственно не связаны с процессом продаж или производства и часто имеют «пассивный» характер, т.е. возникают сами по себе (например, проценты, полученные или уплаченные, положительные или отрицательные курсовые разницы и т.д.).

6. Учет доходов и расходов по правилам, установленным **гл. 25 НК РФ** (которые могут отличаться от правил бухгалтерского учета), называется **налоговым учетом**.

2.1.6. Доходы, не облагаемые налогом на прибыль

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

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

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

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

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

ПРИМЕР 2-4

ходы, которые входят налоговую базу налогу прибыль

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ПРИМЕР 2-5

Налогообложение операций по безвозмездной передаче имущества

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

В текущем году между фирмами имели место следующие операции.

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

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

Налоговые последствия этих операций для компаний будут следующими.

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

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.

Полученные денежные средства можно передавать третьим лицам без отрицательных налоговых последствий, так как на их передачу упомянутое одногодичное временное ограничение не распространяется.

2.1.7. Расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль

Общие критерии признания расходов, установленные НК РФ

Логику 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 основанные документально дтвержденные сходы

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Расходы, общего характера, полностью не учитываемые в целях налогообложения

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

- в виде сумм начисленных дивидендов (данные выплаты производятся из прибыли после налогообложения или чистой прибыли);
- в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет или в государственные внебюджетные фонды, а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями (штрафы, уплаченные за нарушение условий коммерческих договоров, включаются в состав внереализационных доходов и учитываются при налогообложении);
- в виде взноса в уставный капитал (вклада в простое товарищество);
- в виде сумм налога и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;
- в виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги (кроме отчислений, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг по правилам **ст. 300 НК РФ**);
- в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа или направлены на погашение таких заимствований (речь идет о выдаче и (или) погашении займов и кредитов);
- в виде сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы (сверх размеров, указанных в **ст. 275.1 НК РФ**) (сверхнормативные убытки можно направлять в течение 10 лет на уменьшение прибыли только от этих же обслуживающих производств и хозяйств, но не от прибыли от основной деятельности);
- в виде предварительной оплаты товаров (работ, услуг) (только для налогоплательщиков, определяющих доходы и расходы по методу начисления) (например, если произведена предоплата каких-либо услуг или работ, но

документы, подтверждающие их выполнение, сторонами не подписаны, то расхода не возникает);

- в виде сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации;
- в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей (таким образом, остаточная стоимость имущества, переданного кому-либо безвозмездно, списывается за счет прибыли после налогообложения);
- в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования;
- в виде сумм налогов, предъявленных налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг) (за исключением отдельных случаев) (например, НДС и акцизы, уплачиваемые с выручки, не являются расходами);
- в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога;
- в виде платы государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление сверх тарифов, утвержденных в установленном порядке;
- в виде отрицательной разницы, полученной от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости;
- в виде экономически неоправданных затрат.

В упомянутой выше статье также указано, что расходы на приобретение (создание) основных средств (нематериальных активов) нельзя сразу в полной сумме учесть для целей налога на прибыль. Эти расходы списываются постепенно путем начисления амортизации (в некоторых случаях возможно единовременное списание 10% стоимости основных средств).

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

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

ПРИМЕР 2-7

Расходы общего характера, которые не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль

В текущем году ЗАО «Пончик» осуществило следующие операции:

1) уплатило пени в бюджет за просрочку уплаты налога на прибыль;

2) уплатило штраф в Пенсионный фонд РФ;

3) внесло предоплату за сахар и муку, которые так и не получены на конец года;

4) внесло в уставный капитал дочернего предприятия 1 млн руб.;

5) передало на реализацию посреднику пончиков на сумму 100 000 руб. (без НДС). На конец года 50% переданных пончиков остались нереализованными;

6) сделало членский взнос в ассоциацию производителей пончиков;

7) безвозмездно передало старое оборудование ЗАО «Бублик»;

8) выдало займ на 1 год ЗАО «Бублик» под 15% годовых;

9) погасило кредит, полученный ранее в банке. Сумма кредита — 10 000 000 руб. Сумма процентов — 100 000 руб. (НДС не облагаются);

10) приобрело основные средства на сумму 20 млн руб. (без НДС);

11) выплатило дивиденды акционерам.

ЗАО признает доходы по методу начисления.

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

5-я — ЗАО сможет включить в расходы 50% стоимости пончиков, проданных посредником, или 50 000 руб.;

9-я — ЗАО сможет включить в расходы 100 000 руб. уплаченных процентов (с учетом правил и ограничений, установленных НК РФ, которые будут объяснены более подробно в разделе 2.4.);

10-я — ЗАО сможет включить в расходы 10% от стоимости основных средств (2 млн руб.), а также сумму амортизации основных средств, начисленной за год.

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

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

- любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам **помимо** вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);
- премии, выплачиваемые работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;
- материальная помощь работникам;
- взносы на приобретение (строительство) жилья для работников;
- полное или частичное погашение кредитов, предоставленных работникам, на приобретение и (или) строительство жилья;
- полное или частичное погашение беспроцентных или льготных ссуд, предоставленных работникам на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности;
- оплата дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;
- надбавки к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации;
- компенсационные начисления в связи с повышением цен, производимые сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства РФ;
- компенсации удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях;
- предоставление питания по льготным ценам или бесплатно, если такое питание не предусмотрено действующим законодательством или положениями трудового (коллективного) договора;
- оплата проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, если такой проезд не обусловлен технологическими особенностями производства и положениями трудового (коллективного) договора;
- оплата ценовых разниц при реализации работникам товаров (работ, услуг) по льготным ценам, т.е. ниже рыночных цен;

- оплата путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий;
- оплата занятий в спортивных секциях, кружках или клубах;
- оплата посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий;
- оплата подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу;
- оплата товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников.

Все вышеперечисленные расходы не учитываются в целях налогообложения прибыли.

Расходы, связанные с компенсационными и прочими выплатами работникам, которые не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль

ПРИМЕР 2-8

В текущем году ЗАО «Пончик» осуществило следующие операции:

1) подарило каждому сотруднику на день рождения телевизор;

2) оплатило бесплатное питание сотрудников согласно положениям коллективного договора;

3) оплатило всем сотрудникам единые билеты на городской транспорт согласно положениям коллективного договора;

4) оплатило директору ЗАО и его заместителю путевки на отдых в Грецию;

5) оказало денежную материальную помощь нескольким сотрудникам;

6) оплатило подписку на газету «Спорт-экспресс» для директора;

7) оплатило подписку на газету «Учет, налоги, право» для бухгалтера;

8) погасило кредит, взятый сотрудником на приобретение автомобиля;

9) сделало взнос за сотрудника на приобретение квартиры;

10) оплатило абонементы в спортивный зал для менеджеров;

11) оплатило стоимость аренды квартиры для заместителя директора;

12) оплатило билеты на новогодние елки для детей сотрудников;

13) оплатило медицинскую операцию сотрудника, сломавшего руку;

14) выплатило премию сотрудникам по итогам года.

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

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

2.2.1. Методы признания доходов для целей налогообложения

Общие положения

Существуют два метода признания доходов для целей налогообложения прибыли:

- **метод начисления** — доходы от реализации товаров (работ, услуг) (далее — выручка от реализации) отражаются **после перехода права собственности** на товары (результаты работ, услуг) от продавца к покупателю (заказчику); внереализационные доходы отражаются по правилам **ст. 271 НК РФ**;
- **кассовый метод** — выручка отражается **после оплаты** покупателем (заказчиком) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Внереализационные доходы отражаются **в момент их получения**.

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

ПРИМЕР 2.9

Критерии для применения кассового метода признания доходов

Выручка ЗАО «Винни-Пятачок» за 2007 г. (без НДС) составила 3 900 000 руб., в том числе:

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

За первое полугодие 2008 г. ЗАО получило выручку в сумме 1 900 000 руб., в том числе:

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

Чтобы определить, может ли ЗАО в I квартале 2008 г. применить кассовый метод, нужно выручку, полученную в 2007 г., разделить на 4.

Среднеквартальная выручка составит:

3 900 000 руб. : 4 = 975 000 руб.

Эта сумма не превышает 1 000 000 руб., поэтому в I квартале 2008 г. ЗАО «Винни-Пятачок» может использовать кассовый метод.

Чтобы определить, может ли фирма применить кассовый метод во II квартале 2008 г., надо рассчитать среднеквартальную выручку за II, III и IV кварталы 2007 г. и за I квартал 2008 г.

Среднеквартальная выручка составит:

(1 200 000 руб. + 1 100 000 руб. + 1 100 000 руб. + 600 000 руб.) : : 4 = 1 000 000 руб.

Эта сумма равна, но не превышает 1 000 000 руб. Поэтому во II квартале 2008 г. фирма также может использовать кассовый метод.

Чтобы определить, может ли фирма применить кассовый метод в III квартале 2008 г., надо рассчитать среднеквартальную выручку за III и IV кварталы 2007 г., а также за I и II кварталы 2008 г.

Среднеквартальная выручка составит:

(1 100 000 руб. + 1 100 000 руб. + 600 000 руб. + 1 300 000 руб.) : : 4 = 1 025 000 руб.

Так как среднеквартальная выручка превысила 1 000 000 руб., фирма утратила право на применение кассового метода. Бухгалтеру ЗАО «Винни-Пятачок» придется пересчитать все доходы и расходы за 2008 г. по методу начисления и сдать уточненные декларации по налогу на прибыль за I квартал и полугодие 2008 г.

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

Кассовый метод

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

Под **получением** доходов понимается:

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

ПРИМЕР 2-10

Кассовый метод признания доходов

В марте текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило ЗАО «Осел Иа» партию меда. Продажная цена меда — 236 000 руб. (в том числе НДС — 36 000 руб.) ЗАО «Осел Иа» перечислило 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.) на счет ЗАО «Винни-Пятачок» в мае 2007 г.

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

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

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

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

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

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

Чтобы определить это, сумму выручки за последние четыре квартала нужно разделить на 4. Если полученный показатель превышает 1 000 000 руб., то бухгалтеру нужно пересчитать все доходы и расходы с начала текущего года по методу начисления (см. **пример 2-9**).

Метод начисления

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

ПРИМЕР 2-11

Метод начисления

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

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

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

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

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

ПРИМЕР 2-12

Отражение выручки по договорам с особым порядком перехода права собственности

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

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

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

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

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

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

- **равномерно**;

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

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

Распределение доходов между периодами

ПРИМЕР 2-13

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

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

1 200 000 руб. : 12 мес. = 100 000 руб.

Распределение доходов между периодами пропорционально выручке

ПРИМЕР 2-14

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

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

Фактические расходы ЗАО (без НДС) составили:

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

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

- в I квартале — в сумме 114 286 руб. (80 000 : 420 000 ×600 000);
- во II квартале — в сумме 171 428 руб. (120 000 : 420 000 × × 600 000);
- в III квартале — в сумме 228 572 руб. (160 000 : 420 000 × × 600 000);
- в IV квартале — в сумме 85 714 руб. (60 000 : 420 000 ×600 000).

2.2.2. Определение суммы доходов от реализации для целей налогообложения

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

В состав выручки в налоговом учете не включаются:

- курсовые разницы, которые возникают, если выручка получена в иностранной валюте;
- суммовые разницы;
- проценты по коммерческим кредитам;
- проценты (дисконт) по векселям.

Эти доходы в налоговом учете учитываются в составе внереализационных доходов (см. **п. 2.3.2**).

Определение суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг)

ПРИМЕР 2-15

ЗАО «Пончик» в январе текущего года отправило в США партию пончиков на сумму 1000 долл. США. Оплата получена в феврале. Курс доллара США на дату отгрузки — 26,5 руб./долл. США, на дату оплаты 27 руб./долл. США.

Выручка от реализации в январе составит 26 500 руб.

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

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

В некоторых случаях **ст. 40 НК РФ** предоставляет налоговым органам право проверить, действительно ли цена договора соответствует рыночной цене (подробнее об этом см. **главу 1**).

2.3. ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫЕ ДОХОДЫ. МОМЕНТЫ ПРИЗНАНИЯ. ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГООБЛАГАЕМЫХ СУММ

2.3.1. Момент отражения внереализационных доходов для целей налогообложения

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

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

Таблица 2.1

Момент отражения внереализационных доходов в налоговом учете

Вид внереализационного дохода	Момент отражения дохода в налоговом учете
Стоимость имущества (работ, услуг), полученного безвозмездно (кроме денежных средств) Иные аналогичные доходы	Дата подписания сторонами акта приемки-передачи имущества (работ, услуг)
Дивиденды, полученные от долевого участия в уставном капитале других организаций Безвозмездно полученные денежные средства Возврат взносов в некоммерческие организации, ранее включенные в состав расходов Иные аналогичные доходы	Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика
Доходы от сдачи имущества в аренду Доходы предоставления прав на результаты интеллектуальной деятельности Другие аналогичные доходы	Дата осуществления расчетов или предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода
Штрафы и пени, начисленные за нарушение контрагентами условий хозяйственных договоров Суммы возмещения убытков	Дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда
Суммы восстановленных резервов Доходы от участия в простом товариществе (совместной деятельности) Доходы от доверительного управления имуществом Иные аналогичные доходы	Последний день отчетного (налогового) периода
Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде	Дата выявления дохода (дата получения и (или) обнаружения соответствующих документов)
Стоимость ценностей, полученных при ликвидации основных средств	Дата составления акта ликвидации основного средства

Продолжение табл. 2.1

Вид внереализационного дохода	Момент отражения дохода в налоговом учете
Положительные курсовые разницы, возникающие при продаже или покупке валюты	Дата перехода права собственности на иностранную валюту
Доход при уступке налогоплательщиком-продавцом права требования долга третьему лицу Доход финансового агента (нового кредитора)	День подписания акта об уступке права требования День последующей уступки приобретенного требования или день исполнения требования первичным должником
Проценты, начисленные по договорам займа, долговым ценным бумагам, договорам банковского счета и банковского вклада	Последний день отчетного (налогового) периода — по договорам, которые действуют более одного отчетного (налогового периода) Дата прекращения договора или погашения займа — по договорам, срок действия которых составляет менее одного отчетного периода
Положительная суммовая разница	У продавца — дата погашения задолженности перед покупателем (в случае предварительной оплаты, полученной от покупателя, — дата реализации товаров, работ, услуг) У покупателя — дата погашения задолженности перед продавцом (в случае предварительной оплаты, сделанной продавцу, — дата приобретения товаров, работ, услуг)
Положительная курсовая разница от переоценки обязательств и требований, а также имущества в виде валютных ценностей	Наиболее ранняя дата из двух: • дата совершения операции в иностранной валюте; • последнее число отчетного (налогового) периода

2.3.2. Определение суммы внереализационных доходов для целей налогообложения

Рассмотрим более подробно следующие виды внереализационных доходов:

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

Положительные курсовые разницы

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

- на дату совершения операции в иностранной валюте;
- на последнее число отчетного (налогового) периода.

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

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

Положительные курсовые разницы образуются:

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

ПРИМЕР 2-16

Положительные курсовые разницы

ЗАО «Пончик» заключило договор с английской фирмой ATC International на поставку своих пончиков в Англию. ЗАО «Пончик» отгрузило продукцию 1 января текущего года на общую сумму 1000 фунтов стерлингов (НДС не облагается). Фирма ATC International оплатила счет ЗАО «Пончик» в фунтах стерлингов 15 апреля текущего года.

ЗАО «Пончик» определяет доходы по методу начисления и отчитывается по налогу на прибыль ежеквартально.

Курс фунта стерлингов составил (условно):

- на 1 января — 50 руб./фунт стерлингов;
- на 31 марта — 53 руб./фунт стерлингов;
- на 15 апреля — 55 руб./фунт стерлингов.

В налоговом учете:

в отчете за I квартал

- доход в виде выручки от реализации — 50 000 руб.;
- внереализационный доход в виде положительной курсовой разницы — 3000 руб.;

*в отчете за первое полугодие (**нарастающим итогом**)*

- доход в виде выручки от реализации — 50 000 руб.;
- внереализационный доход в виде положительной курсовой разницы — 5000 руб.

Положительные суммовые разницы

Продажная цена может быть установлена в условных единицах (у.е.) с привязкой к иностранной валюте (например, к доллару

США, евро и т.д.). Цену, установленную в условных единицах, нужно пересчитывать в рубли по курсу на дату оплаты.

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

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

В налоговом учете положительные суммовые разницы учитываются как внереализационные доходы, а отрицательные — как внереализационные расходы. На выручку от реализации они не влияют.

Если организация учитывает выручку по **кассовому** методу, то суммовые разницы при налогообложении прибыли **не** учитываются.

ПРИМЕР 2-17

Суммовые разницы

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

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

Курс доллара США, установленный ЦБ РФ, составил:

- на дату отгрузки товаров покупателю — 26 руб./долл.;
- на дату оплаты товаров — 26,5 руб./долл.

В налоговом учете продавца отражаются:

- на дату отгрузки — выручка от реализации товаров в сумме 26 000 руб.;
- на дату оплаты — внереализационный доход в сумме 500 руб. (положительная суммовая разница).

Суммовая разница возникает однократно на дату оплаты.

Проценты по коммерческим кредитам и векселям к получению

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

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

ПРИМЕР 2-18

Проценты по коммерческим кредитам

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

Общая сумма процентов за отсрочку платежа составит:

236 000 руб. × 0,1% × 30 дней = 7080 руб.

В налоговом учете отражаются:

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

Штрафы и пени к получению

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

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

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

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

Имущество, полученное безвозмездно

Хотя безвозмездная передача и получение имущества (сделка дарения) на сумму более **500 руб.** между коммерческими ор-

ганизациями не допускаются (ст. 575 ГК РФ), такие сделки очень распространены на практике.

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

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

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

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

Если остаточная (первоначальная) стоимость имущества больше, чем его рыночная цена, то в налоговом учете сумма внереализационных доходов отражается исходя из его остаточной (первоначальной) стоимости.

Имущество, полученное безвозмездно

ПРИМЕР 2-19

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

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

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

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

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

Доходы (прибыль) прошлых лет, выявленные в текущем году

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

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

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

Если период совершения ошибки **определен**, то она исправляется в периоде, **когда была допущена**. Следовательно, сумма внереализационного дохода отражается в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло занижение налогооблагаемой прибыли.

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

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

Доходы прошлых лет, выявленные в текущем периоде

ПРИМЕР 2-20

Во II квартале 2008 г. бухгалтер ЗАО «Пончик» обнаружил факт занижения налогооблагаемой прибыли ЗАО на 1 000 000 руб.

Вариант 1. Установлено, что ошибка, которая привела к занижению налога, была совершена во II квартале 2007 г. В этой ситуации бухгалтер должен:

- включить в состав внереализационных доходов первого полугодия 2007 г. 1 000 000 руб.;
- доплатить налог на прибыль за 2007 г. в сумме 240 000 руб. (1 000 000 руб. × 24%);
- сдать уточненные декларации по налогу за полугодие, 9 месяцев и 2007 г.;
- уплатить пени за просрочку уплаты налога (подробнее см. **главу 7**).

Вариант 2. Период совершения ошибки не установлен.

В этой ситуации бухгалтер должен включить 1 000 000 руб. в состав внереализационных доходов по итогам первого полугодия 2008 г.

Стоимость ценностей, полученных при ликвидации основных средств

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

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

Стоимость ценностей, полученных при ликвидации основных средств

ПРИМЕР 2-21

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

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

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

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

Ценности, выявленные в результате инвентаризации

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

Ценности, выявленные в результате инвентаризации

ПРИМЕР 2-22

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

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

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

Списанная кредиторская задолженность

Кредиторская задолженность в налоговом учете списывается:

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

Сумма списанной кредиторской задолженности включается в состав внереализационных доходов.

Согласно **ст. 251 НК РФ** списание кредиторской задолженности перед бюджетами и внебюджетными фондами по налогам, пеням и штрафам, производимое в соответствии с законодательством Российской Федерации или решением Правительства РФ, не приводит к возникновению налогооблагаемого дохода.

Суммы восстановленных резервов

В налоговом учете организация может создать следующие резервы:

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

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

Полученные дивиденды

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

Правила для 2007 г.

С дивидендов, которые получены от российской организации, налог на прибыль исчисляется по ставке 9%. При этом сумму налога удерживает организация, выплатившая дивиденды, которая выступает в роли налогового агента.

С дивидендов, которые получены от иностранной компании, налог на прибыль исчисляется по ставке **15%**. Сумму налога перечисляет в бюджет организация, получившая дивиденды.

Причем российская организация, получившая дивиденды от иностранной организации, не вправе уменьшить сумму налога, рассчитанную по ставке **15%**, на сумму налога, уплаченного иностранной организации, если это прямо не предусмотрено международным договором.

ПРИМЕР 2-23

Дивиденды

В 2007 г. ЗАО «Пончик» получило дивиденды от:

- **российской компании в сумме 100 000 руб.;**
- **от иностранной компании в сумме 200 000 руб.**

Полученные дивиденды учитываются в составе внереализационных доходов. Однако налогом будут облагаться только дивиденды от иностранной компании. Сумма налога составит 30 000 руб. (200 000 руб. × 15%).

Правила удержания налога на прибыль **в 2007 г.** при выплате дивидендов российским и иностранным организациям совпадают с правилами удержания налога на доходы физических лиц **(см. раздел 4.13)**. При этом **в 2007 г.** ставка налога на дивиденды, выплачиваемые российским компаниям, составляет **9%**, иностранным компаниям — **15%**.

Правила для 2008 г.

Начиная **с 1 января 2008 г.** вступает в действие новая редакция **п. 3 ст. 284 НК РФ**, согласно которой к доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие ставки:

0% — к доходам, полученным российскими организациями от других российских и иностранных организаций, не зарегистрированных в офшорных зонах и государствах с льготным режимом налогообложения (согласно перечню таких государств и территорий, утверждаемому Минфином России). Чтобы приобрести право на применение ставки **0%**, организация, получающая дивиденды, должна непрерывно владеть на протяжении не менее **365 дней** как минимум половиной уставного (складочного) капитала организации, выплачивающей дивиденды. При этом стоимость приобретаемого вклада (доли) в упомянутом капитале должна превышать **500 000 000 руб.**;

9% — к дивидендам, полученным российскими организациями от других российских и иностранных организаций, к которым применение ставки **0%** не предусмотрено;

15% — к дивидендам, выплаченным российскими организациями иностранным организациям.

Несмотря на то что ставка **9%** установлена **ст. 284 НК РФ** по отношению к дивидендам, полученным как от российских, так и иностранных компаний, в этой же статье говорится, что исчисление налога производится с учетом особенностей, предусмотренных **ст. 275 НК РФ**. А согласно этой статье дивиденды, полученные от иностранной организации, облагаются налогом по ставке **15%**, причем организация, получившая такие дивиденды, самостоятельно рассчитывает и уплачивает сумму налога.

Таким образом, реальным изменением является только введение ставки **0%**.

Новая редакция **п. 2 ст. 275 НК РФ**, вступающая в действие **с 1 января 2008 г.**, прояснила, но не изменила порядок удержания налога при выплате дивидендов — он остался прежним **(см. раздел 4.13)**.

Проценты по займам, предоставленным другим организациям

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

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

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

ПРИМЕР 2-24

Проценты к получению

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

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

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

Проценты к получению начисляются на последнее число каждого отчетного периода (месяца) и отражаются в составе внереализационных доходов (нарастающим итогом).

По состоянию на 31 октября:

1 000 000 руб. × 25 : 365 × 12% = 8219 руб. (проценты рассчитываются начиная со 2-го дня после дня выдачи займа).

По состоянию на 30 ноября:

1 000 000 руб. × 30 : 365 × 12% + 8219 руб. (% за октябрь) = 9863 + + 8219 = 18 082 руб.

По состоянию на 31 декабря:

1 000 000 руб. × 31 : 365 × 12% + 18 082 руб. (% за октябрь, ноябрь) = 10 192 + 18 082 = 28 274 руб.

Доходы от участия в совместной деятельности

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

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

ПРИМЕР 2-25

оходы п совместной ятельности

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

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

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

2.4.1. Момент признания расходов для целей налогообложения прибыли

Общие положения

Метод признания расходов для целей налогообложения прибыли зависит от метода, выбранного для признания 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.

ПРИМЕР 2-28

Распределение расходов в целях налогообложения прибыли

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 был начислен единый социальный налог — 54 000 руб.

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

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

(120 000 + 150 000 + 54 000) ×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) ×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, при использовании метода 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)

Продолжение табл. 2.2

Вид расхода	Момент отражения расхода в налоговом учете
10%-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.

Сумма страховых выплат, признаваемая расходом в I квартале, равна: 120 000 руб × (18 дней + 31 день) : 365 дней = 16 110 руб.

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

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

Таблица 2.3

Момент отражения в налоговом учете некоторых прочих и внереализационных расходов при использовании метода начислений

Вид расхода	Момент отражения расхода в налоговом учете
Комиссионные сборы Работы (услуги), предоставленные сторонними организациями Арендные (лизинговые) платежи Иные подобные расходы	Дата расчетов (предъявления документов для расчетов) по договору либо последнее число отчетного (налогового) периода

Продолжение табл. 2.3

Вид расхода	Момент отражения расхода в налоговом учете
Компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов	Дата оплаты
Расходы на командировки Содержание служебного транспорта Представительские расходы Иные подобные расходы	Дата утверждения авансового отчета
Штрафы и пени к уплате за нарушения договорных или долговых обязательств Суммы возмещения убытков (ущерба)	Дата признания указанных сумм либо дата вступления в силу решения суда
Проценты к уплате по договорам займа и иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги	Последний день отчетного (налогового) периода — по договорам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный (налоговый период) Дата прекращения договора или погашения займа — по договорам, срок действия которых составляет менее одного отчетного периода
Расходы по приобретению имущества для передачи в финансовую аренду (в случае, если имущество учитывается на балансе у лизингополучателя)	Отчетные (налоговые) периоды, в которых предусмотрены арендные (лизинговые) платежи пропорционально сумме последних
Отрицательные суммовые разницы	У продавца — дата погашения дебиторской задолженности покупателем (в случае предварительной оплаты, полученной от покупателя, — дата реализации товаров, работ, услуг) У покупателя — дата погашения задолженности перед продавцом (в случае предварительной оплаты, сделанной продавцу, — дата приобретения товаров, работ, услуг)
Отрицательные курсовые разницы от переоценки обязательств и требований, а также имущества в виде валютных ценностей	Наиболее ранняя дата из двух: • дата совершения операции в иностранной валюте; • последнее число отчетного (налогового) периода

ПРИМЕР 2-30

ата признания рочих и внереа-зационных ходов в целях алогообложения рибыли

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

1. В январе текущего ЗАО «Пончик» получило счет за аренду офиса за I квартал текущего года. Сумма счета — 3 540 000 руб. (в том числе НДС — 540 000 руб.).

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

2. ЗАО «Пончик» ежемесячно начисляет бухгалтеру компенсацию за использование личного автомобиля для служебных поездок. Выплата производится один раз в квартал. Расход признается на дату выплаты, т.е. в том отчетном (налоговом) периоде, в котором была произведена выплата (данный расход признается в пределах установленного норматива).

3. 20 января текущего года ЗАО «Пончик» выдало под отчет своему менеджеру Виталию Мещерякову 100 000 руб. на командировочные расходы. Командировка имела место в феврале текущего года. Авансовый отчет был представлен Виталием 1 марта. Командировочные расходы признаются в целях обложения налогом на прибыль в марте.

4. 1 февраля текущего года ЗАО «Пончик» получило кредит в банке. Проценты по кредиту уплачиваются один раз в три месяца начиная с 1 мая. ЗАО «Пончик» включает в расходы по налогу на прибыль начисленные проценты ежемесячно нарастающим итогом (с учетом ограничений, установленных НК РФ).

2.4.2. Прямые и косвенные расходы

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

Причина такого разделения заключается в следующем:

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

Состав прямых расходов различен для производственных и торговых организаций.

Прямые расходы в торговых организациях

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

- стоимость приобретения товаров;

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

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

ПРИМЕР 2-31

Распределение прямых расходов в торговых организациях

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

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

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

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

Работникам, занятым на продажах пончиков «Диетический», была начислена зарплата — 200 000 руб. На эту зарплату был начислен единый социальный налог — 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)
ЕСН 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];

4) по **средней** стоимости.

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

ПРИМЕР 2-32

Метод списания затрат по стоимости каждой единицы

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

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

ПРИМЕР 2-33

Методы ФИФО, ЛИФО, средней стоимости

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

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

Всего было продано 25 000 штук пончиков.

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

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

[1] Применение данного метода запрещено в бухгалтерском учете, начиная с 1 января 2008 г.

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

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

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

- 10 000 шт. из последней партии стоимостью 39 000 руб.;
- 10 000 шт. из второй партии стоимостью 36 000 руб.;
- 5000 шт. из первой партии стоимостью 17 500 руб. (35 000 руб. : : 10 000 шт. × 5000 шт.).

Общая стоимость проданных пончиков, рассчитанная по **методу ЛИФО**, составит:

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

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

Определим **среднюю себестоимость** одного пончика.

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

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

Прямые расходы в производственных организациях

Согласно **ст. 318 НК РФ** к прямым расходам производственной организации могут быть 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 единого социального налога и взносов на обязательное пенсионное страхование, начисленные на суммы оплаты труда;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг)[1].

[1] При этом расходы на единовременное списание до 10% стоимости основных средств рассматриваются НК РФ в качестве косвенных (**ст. 272 НК РФ** в редакции Федерального закона от 24.07.2007 **№ 216-ФЗ**).

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 начислен единый социальный налог — 30 000 руб. Амортизация (износ) оборудования по производству пончиков составила 120 000 руб. Амортизация эксклюзивного патента на изготовление пончиков составила 48 000 руб.

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

К **прямым расходам** относится стоимость материалов, оплата труда производственных рабочих, ЕСН, начисленный 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)

Продолжение табл.

зарплата (100 000 × 80%)	(80 000)
ЕСН (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

Прямые расходы в сфере услуг

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

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

ПРИМЕР 2-35

Распределение прямых расходов у организаций, занятых в сфере услуг

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

Затраты отчетного периода включают:

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

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

Вариант 1. Прямые расходы распределяются между завершенными и незавершенными заказами:

(1 000 000 + 300 000 + 600 000) × 2 800 000 : 3 200 000 = = 1 662 250 руб.

Вариант 2. Прямые расходы списываются в полной сумме:

1 000 000 + 300 000 + 600 000 = 1 900 000 руб.

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

2.5. МАТЕРИАЛЬНЫЕ РАСХОДЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОИЗВОДСТВОМ И РЕАЛИЗАЦИЕЙ

2.5.1. Состав материальных расходов

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

К таким расходам, в частности, относится стоимость:

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

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 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).

Формирование стоимости товарно-материальных запасов

ПРИМЕР 2-36

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 — 33 руб./у.е. Покупка была оплачена в феврале. Курс на дату оплаты — 34 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 × 33 + 2000 + + 1000 = 36 000 руб. Суммовая разница (1000 руб.) отражена в составе внереализационных расходов.

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

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

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

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

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

1) по стоимости единицы запасов;

2) по стоимости **первых** по времени приобретений (**ФИФО**);

3) по стоимости **последних** по времени приобретений (**ЛИФО**);

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.

2.6.2. 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.** Например, в трудовом договоре может быть предусмотрено, что по итогам работы за месяц сотруднику полагается премия в размере 10% от оклада. В этом случае сумма премии уменьшает прибыль.

Помимо прямого указания на выплаты, которые полагаются сотруднику, в трудовом (коллективном) договоре могут быть ссылки на внутренние документы организации, которые регламентируют оплату труда (например, положения о премировании, о надбавке за выслугу лет и т.д.). В такой ситуации сумма премии также уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Премирование может быть **двух** видов:

1. **Премирование стимулирующего характера, которое предусмотрено системой оплаты труда** и производится согласно положениям **ст. 144 Трудового кодекса РФ (ТК РФ)**.

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

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

2. **Премирование (поощрение) отличившихся работников вне систем оплаты труда.**

Согласно **ст. 191 ТК РФ** работодатель может поощрять работников, добросовестно исполняющих трудовые обязанности.

Работникам могут выплачиваться **разовые** премии:

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

Если выплата премий за те или иные показатели **предусмотрена** правилами внутреннего трудового распорядка, положением о премировании, коллективным или трудовым договором, то сумма премии **уменьшает** налогооблагаемую прибыль, если **не предусмотрена**, сумма премии в целях налогообложения прибыли **не учитывается**.

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

Сумма премии также может определяться на основании положения о премировании, принятого в организации. Если в организации такое положение имеется, то работник имеет право требовать выплаты премии при выполнении им показателей и условий премирования.

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

Премии, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль, включаются в налоговую базу по единому социальному налогу, а те, которые не уменьшают, не включаются.

ПРИМЕР 2-37

Выплата премий работникам. Последствия по налогу на прибыль и ЕСН

ЗАО «Пончик» получило в текущем году налогооблагаемую прибыль в сумме 1 000 000 руб. (без учета премий работникам). Рома Пончиков, директор ЗАО (он же единственный акционер) решает, каким образом лучше выплатить сотрудникам премии в сумме 500 000 руб.

Вариант 1. Премии выплачиваются за улучшение качества продукции. Они включаются в расходы по оплате труда и одновременно облагаются ЕСН, ставку которого примем равной 26%:

Прибыль ЗАО до выплаты премии	1 000 000
Премии	(500 000)
Единый социальный налог	(130 000)
Налогооблагаемая прибыль с учетом премий	370 000
Налог на прибыль по ставке 24%	88 800
Чистая прибыль ЗАО после всех выплат и налогов	281 200

Вариант 2. Премии выплачиваются за счет нераспределенной прибыли. Они не включаются в расходы по оплате труда и не облагаются ЕСН.

Налогооблагаемая прибыль ЗАО	1 000 000
Налог на прибыль по ставке 24%	(240 000)
Премии	(500 000)
Чистая прибыль ЗАО после всех выплат и налогов	260 000

Таким образом, вариант 1 в данном случае является более предпочтительным для ЗАО, несмотря на отрицательное влияние ЕСН.

2.6.3. 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.

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

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

Доплата за работу в ночное время

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

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

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

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

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

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

Доплата за работу в праздничные и выходные дни

Сотрудники привлекаются к работе в праздники или выходные дни на основании приказа руководителя организации.

В приказе указываются:

- праздничный или выходной день, в который должны работать сотрудники организации;
- подразделение, которое выполняет работу;
- фамилии, имена, отчества сотрудников, которые должны работать в праздник (выходной), а также их должности и суммы доплаты.

Работодатель может привлечь работников к работе в выходные и праздничные дни с их письменного согласия для выполнения заранее непредвиденных работ, от срочного выполнения которых зависит нормальная работа организации в целом или ее отдельных подразделений.

Привлечение к работе в выходные и праздничные дни творческих работников бюджетных организаций кинематографии, театров, СМИ и т.п. допускается в порядке, устанавливаемом Правительством РФ, а коммерческих организаций — в порядке, устанавливаемом коллективным (индивидуальным) трудовым договором.

Работа в праздничные и выходные дни оплачивается в **двойном размере** (**ст. 153 ТК РФ**).

По желанию работника, работавшего в выходной или праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха.

В этом случае работа в праздничный день оплачивается в обычном размере, а день отдыха оплате не подлежит.

Оплата труда при работе во вредных и тяжелых условиях

Труд работников, работающих во вредных или тяжелых условиях, оплачивается в повышенных размерах. Для того чтобы определить, относятся ли условия труда к вредным или тяжелым, необходимо провести **аттестацию рабочих мест**.

Порядок проведения аттестации рабочих мест утвержден **постановлением Минтруда России от 14 марта 1997 г. № 12**.

Аттестация может проводиться организацией как самостоятельно, так и с привлечением органов санитарно-эпидемиологического надзора.

Фактические условия труда оцениваются в баллах. Порядок определения количества баллов в зависимости от условий труда приведен в приложении к **постановлению Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 3 октября 1986 г. № 387/22-78.**

В зависимости от количества баллов часовая (дневная) ставка или оклад работника **увеличивается на определенный процент.** Размер процента устанавливается в коллективном (индивидуальном) трудовом договоре или положении об оплате труда.

2.6.4. Включение в расходы оплаты вынужденных прогулов работников

Организация должна оплатить только вынужденные прогулы работников. Прогулы по вине работника не оплачиваются. Сумма оплаты вынужденного прогула уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Вынужденным прогулом считается время, в течение которого работник по вине организации-работодателя не мог выполнять свои трудовые обязанности, например:

- если работник был уволен незаконно;
- если организация вовремя не выдала трудовую книжку уволенному работнику.

Если суд или комиссия по трудовым спорам признает увольнение работника незаконным, ему должен быть выплачен **средний заработок за все время вынужденного прогула.**

Если организация-работодатель не выдала работнику трудовую книжку в день увольнения и это помешало ему устроиться на новую работу, то время с момента увольнения до дня фактической выдачи трудовой книжки также считается вынужденным прогулом.

2.6.5. Включение в расходы выплат среднего заработка

В некоторых случаях рабочее время работников оплачивается исходя из их среднего заработка, например:

- при оплате дней служебной командировки;
- при оплате дней вынужденного прогула;
- при переводе работника на нижеоплачиваемую работу из-за травмы, профессионального заболевания или другого повреждения здоровья, связанного с работой;

- в случае простоя, возникшего по вине организации-работодателя;
- при оплате дней медицинского обследования и безвозмездной сдачи крови работниками-донорами;
- в других случаях, предусмотренных Трудовым кодексом РФ.

Во всех этих ситуациях сумма среднего заработка, выплаченного сотруднику, уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Организации, которые ведут суммированный учет рабочего времени, определяют средний заработок работников на основании их среднего часового, а остальные — среднего дневного заработка.

Общий порядок исчисления среднего заработка установлен в **ст. 139 ТК РФ.**

При любом режиме работы расчет среднего заработка работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 месяцев, предшествующих моменту выплаты.

При расчете учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в организации, независимо от источников этих выплат.

Особенности порядка исчисления средней заработной платы определяются Правительством РФ.

2.6.6. Выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск

Компенсация за неиспользованный отпуск выплачивается при увольнении работника в день увольнения. Она начисляется за все неиспользованные отпуска.

Право на получение компенсации за неиспользованный отпуск не зависит от причины увольнения работника.

Компенсация не выплачивается, если работник не отработал те дни, за которые ему должен быть предоставлен отпуск.

Сумма компенсации рассчитывается исходя из того, что полный отпуск полагается работнику, отработавшему полный рабочий год.

Если рабочий год полностью не отработан, то дни отпуска, за которые должна быть выплачена компенсация, рассчитываются пропорционально отработанным месяцам.

Если работник не использовал отпуск более чем за **11 месяцев** работы, то за каждые полные **11 месяцев** ему полагается компенсация исходя из максимальной продолжительности отпуска, который положен работнику.

По письменному заявлению работника неиспользованные отпуска могут быть предоставлены ему с последующим увольнением. В этом случае днем увольнения считается последний день отпуска. В такой ситуации работнику выплачиваются отпускные, а не компенсация за неиспользованный отпуск. Сумма отпускных также уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Выдача всех причитающихся работнику от работодателя сумм, а также трудовой книжки с внесенной в нее записью об увольнении производится перед уходом работника в отпуск.

Статья 126 ТК РФ устанавливает, что часть отпуска, превышающая **28 календарных дней**, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией.

Это означает, что работник в любое время может обратиться к работодателю с письменным заявлением о замене денежной компенсацией той части отпуска, которая превышает продолжительность ежегодного оплачиваемого отпуска — **28 календарных дней**. Сумма такой компенсации уменьшает налогооблагаемую прибыль организации.

Замена отпуска денежной компенсацией беременным женщинам и работникам в возрасте до 18 лет, а также работникам, занятым на тяжелых работах и работах с вредными или опасными условиями труда, не допускается.

Размер компенсации за неиспользованный отпуск определяется по тем же правилам, которые применяются при подсчете среднего заработка за время отпуска.

2.6.7. Выплаты работникам, увольняемым по сокращению численности (штатов)

Работники могут быть уволены в связи с сокращением численности или штата организации. Решение об увольнении работников по этим причинам должно быть согласовано с профсоюзом (если профсоюз создан в организации).

О предстоящем увольнении работников следует предупредить персонально не позднее чем за **два месяца** до увольнения.

Работникам, которые увольняются в связи с сокращением численности или штата, помимо заработной платы за дни,

отработанные в месяце увольнения, и компенсации за неиспользованный отпуск выплачиваются:

- выходное пособие в размере среднего месячного заработка;
- средняя заработная плата за период трудоустройства, но не свыше двух месяцев со дня увольнения (с зачетом выходного пособия).

В исключительных случаях (по решению органа службы занятости) средний месячный заработок сохраняется за уволенным работником в течение третьего месяца со дня увольнения, если в двухнедельный срок после увольнения работник обратился в службу занятости и не был трудоустроен (**ст. 178 ТК РФ**).

Указанные выплаты уменьшают налогооблагаемую прибыль организации в составе расходов на оплату труда.

2.6.8. Выплаты по гражданско-правовым договорам

К гражданско-правовым договорам относятся:

- договоры подряда;
- договоры возмездного оказания услуг;
- договоры поручения;
- агентские договоры;
- авторские договоры.

Если работа по гражданско-правому **договору связана с производственной деятельностью организации**, то выплаты по нему уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Гражданско-правовой договор заключается в соответствии с требованиями гражданского, а не трудового законодательства.

Такой договор может быть заключен:

- с работником организации;
- с лицом, не состоящим с организацией в трудовых отношениях.

Если гражданско-правовой договор заключен с работником организации, то работа по этому договору должна выполняться в нерабочее время. Иначе такой труд будет считаться работой по совместительству. При этом по трудовому и гражданско-правовому договорам работник должен выполнять различную работу.

ПРИМЕР 2-38

Отнесение на затраты выплат по договорам подряда

Дмитрий Куприч работает в ЗАО «Пончик» кондитером по трудовому договору. Начисленная зарплата Дмитрия составила в отчетном периоде 20 000 руб.

ЗАО «Пончик» заключило с Купричем договор подряда, согласно которому Дмитрий должен ежедневно убирать помещение кухни. Трудовой договор при этом с ним не расторгается. Сумма, начисленная по договору подряда, составила 4000 руб.

Таким образом, в общую сумму расходов по оплате труда ЗАО «Пончик» будет включено 24 000 руб.

Как правило, гражданско-правовые договоры со сторонними лицами заключаются, если в штате организации нет необходимых специалистов или организация не может выполнить те или иные работы собственными силами.

Организация сама решает, принять человека на работу по трудовому договору или заключить с ним гражданско-правовой договор.

Человек, работающий по гражданско-правовому договору, не подчиняется внутреннему распорядку организации, на него не распространяются нормы трудового законодательства (продолжительность рабочего дня, порядок оплаты работы в праздничные и выходные дни, минимальный размер оплаты труда и т.д.).

По гражданско-правовому договору отпуск не полагается. Если в таком договоре установлено, что работа должна быть в праздничные и выходные дни, то это условие должно быть выполнено.

По гражданско-правовому договору оплачивается только результат работы. В договоре указываются:

- работы (услуги), которые должны быть выполнены;
- порядок оплаты результатов работы;
- даты начала и окончания работ;
- порядок сдачи-приемки работ;
- требования к качеству работ;
- ответственность сторон за нарушение условий договора.

Факт выполнения работ (оказания услуг) подтверждается **актом их сдачи-приемки**. Только в этом случае расходы по оплате работ учитываются при налогообложении прибыли.

2.6.9. Выплаты по договорам добровольного медицинского, пенсионного страхования и страхования жизни работников

К расходам на оплату труда относятся затраты организации по договорам:

- обязательного страхования сотрудников;
- добровольного страхования сотрудников.

В налоговом учете затраты на **обязательное** страхование сотрудников включаются в состав расходов на оплату труда в полном размере.

Расходы по добровольному страхованию сотрудников уменьшают облагаемую прибыль, если:

- договор страхования заключен на условиях, предусмотренных **п. 16 ст. 255 НК РФ**;
- расходы по страхованию сотрудников не превышают нормы, установленные **п. 16 ст. 255 НК РФ**.

Таблица 2.4

Особенности учета расходов по договорам добровольного страхования сотрудников

Вид договора страхования	Условия страхования	Максимальная сумма расходов, уменьшающая налоговую базу
Долгосрочное страхование жизни	Минимальный срок договора – 5 лет. В течение этого срока договор не должен предусматривать выплаты в пользу сотрудника (за исключением страховых выплат в случае его смерти)*	Общая сумма расходов по страхованию жизни и добровольному пенсионному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению), уменьшающая налогооблагаемую базу, не должна превышать 12% от суммы расходов на оплату труда** (п. 16 ст. 255 НК РФ).
Добровольное пенсионное страхование и негосударственное пенсионное обеспечение	Договор добровольного пенсионного страхования должен предусматривать выплату пенсии пожизненно при достижении застрахованным лицом пенсионного возраста по законодательству РФ. Договор негосударственного пенсионного обеспечения должен предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете лица, но в течение не менее 5 лет	

Продолжение табл. 2.4

Вид договора страхования	Условия страхования	Максимальная сумма расходов, уменьшающая налоговую базу
Добровольное медицинское страхование	Минимальный срок договора — 1 год. Договор должен предусматривать оплату страховщиком медицинских расходов работников	3% от суммы расходов на оплату труда** (п. 16 ст. 255 НК РФ)
Добровольное личное страхование жизни или страхование утраты работником трудоспособности	Договор заключается исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты им трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей***	10 000 руб.**** в год на одного застрахованного работника (п. 16 ст. 255 НК РФ)

* Начиная с **1 января 2008 г.** также за исключением страховых выплат в случае причинения вреда здоровью застрахованного лица.

** Согласно положениям **п. 3 ст. 318 НК РФ** расходы на оплату труда определяются нарастающим итогом начиная с даты вступления в силу договора добровольного страхования (пенсионного обеспечения).

*** Начиная с 1 **января 2008 г.** в НК РФ вводится новая формулировка, согласно которой договор должен предусматривать выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица.

**** Начиная с **1 января 2008 г. — 15 000 руб.** в год. Максимальная сумма рассчитывается как отношение общей суммы взносов, уплаченной по указанным договорам, к количеству застрахованных работников.

Независимо от метода учета доходов и расходов при расчете налога на прибыль (метод начисления или кассовый метод) затраты по добровольному страхованию сотрудников уменьшают налогооблагаемую прибыль **только после их оплаты (ст. 272 НК РФ)**.

Если расходы по страхованию относятся к нескольким отчетным периодам (например, при оплате договора страхования разовым платежом), то расходы распределяются между ними пропорционально количеству дней действия договора в отчетном периоде (подробнее см. **п. 2.4.1**).

В случае изменения указанных существенных условий договоров, сокращения их срока действия или досрочного расторжения взносы работодателя по таким договорам, ранее включенные в состав расходов, признаются подлежащими налогообложению с момента изменения условий, сокращения сроков или расторжения.

2.6.10. Резервы на оплату отпусков

Резервы предстоящих расходов создаются для равномерного включения расходов в затраты на производство и реализацию, поскольку единовременное списание крупных расходов может привести к резкому увеличению затрат и стать причиной убытка в отчетном периоде.

Создавать резервы могут только те организации, которые определяют выручку при расчете налога на прибыль по методу начисления.

Порядок создания и использования данного резерва регулируется **ст. 324.1 НК РФ.**

Решение о создании того или иного резерва принимается организацией самостоятельно и закрепляется в ее налоговой учетной политике в целях налогообложения.

Расходы, для оплаты которых создан резерв, списываются только за счет резерва.

Величина резервируемых сумм на оплату отпусков организация рассчитывает самостоятельно путем составления специальной сметы по данным расходам (включая ЕСН).

В конце года необходимо проверить, израсходован ли резерв, и уменьшить (либо увеличить) налогооблагаемую прибыль в зависимости от ситуации.

ПРИМЕР 2-39

Корректировка неиспользованных сумм резерва на оплату отпусков

В текущем году ЗАО «Пончик» создало резерв на оплату отпусков в сумме 240 000 руб.

Вариант 1. В течение года сотрудникам фирмы были выплачены отпускные (с учетом ЕСН) в размере 249 000 руб.

Сумма резерва меньше суммы отпускных на 9000 руб. (249 000 руб. – 240 000 руб.).

На эту разницу 31 декабря текущего года должна быть уменьшена прибыль фирмы.

Вариант 2. В течение года сотрудникам фирмы были выплачены отпускные (с учетом ЕСН) в размере 210 000 руб. На конец года неиспользованных отпусков не осталось.

Сумма резерва больше суммы отпускных на 30 000 руб. (240 000 руб. – 210 000 руб.).

На эту разницу 31 декабря текущего года должна быть увеличена прибыль фирмы.

2.6.11. Компенсационные выплаты

Любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам **помимо** вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов), не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

НК РФ также запрещает включение целого ряда выплат сотрудникам в расходы по налогу на прибыль, даже если такие выплаты предусмотрены контрактом (оплата путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий; подробнее см. п. 2.1.7).

2.7. АМОРТИЗАЦИЯ

2.7.1. Понятие амортизируемого имущества для целей налогообложения

Общие положения

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

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования **более 12 месяцев** и первоначальной стоимостью **более 20 000 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 2008 г.** – основные средства первоначальной стоимостью **10 000 руб.** и менее.

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 **20 000 руб. и менее** не амортизируются, а единовременно включаются в состав **прочих расходов**[1].

Критерии для признания имущества основным средством в налоговом учете

ПРИМЕР 2-40

В отчетном периоде ЗАО «Пончик» приобрело принтер стоимостью 18 000 руб. (без НДС) и сроком службы 3 года. Также ЗАО приобрело аккумуляторное устройство стоимостью 22 000 руб. (без НДС) и сроком службы 9 месяцев.

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

Нематериальные активы

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

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

К нематериальным активам, в частности, относятся:

- **исключительное** право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

[1] Начиная с **1 января 2008 г.** – основные средства первоначальной стоимостью **10 000 руб.** и менее.

- **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 **20 000 руб. и менее** не амортизируются[1], а единовременно включаются в состав **прочих расходов**.

ПРИМЕР 2-41

Критерии для признания имущества нематериальным активом в налоговом учете

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

В налоговом учете ЗАО отражается нематериальный актив, подлежащий амортизации.

2. ЗАО «Пончик» приобрело диск с электронной программой для ведения налогового учета за 25 000 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.

[1] До 1 января 2008 г. — нематериальные активы первоначальной стоимостью **10 000 руб.** и менее.

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** в установленном порядке, но не ранее месяца, в котором произошло возмещение **(п. 2 ст. 259 НК РФ)**.

В противном случае капитальные вложения амортизируются арендатором в течение срока, определенного в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной **постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 (п. 1 ст. 258 НК РФ)**.

ПРИМЕР 2-42

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.

Имущество, переданное по договору финансового лизинга

Амортизируемым имуществом признается имущество, полученное налогоплательщиком по договору финансового лизинга, если по условиям такого договора полученное имуще-

ство учитывается на балансе лизингополучателя (**подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ**).

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

ПРИМЕР 2-43

Амортизация имущества, переданного в текущую аренду и в финансовый лизинг

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

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

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

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

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

2.7.2. Имущество, относящееся к 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 за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;
- имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;
- объекты внешнего благоустройства (объекты лесного и дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;

- продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);
- приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. Стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов;
- приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора.

ПРИМЕР 2-44

Имущество, не подлежащее амортизации в налоговом учете

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ПРИМЕР 2-45

Начисление амортизации по имуществу, переданному в безвозмездное пользование, и имуществу, находящемуся на модернизации

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

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

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

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

2.7.3. Определение первоначальной стоимости амортизируемого имущества в налоговом учете

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

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

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

- суммы, уплаченные продавцу основного средства (за исключением НДС, который принимается к вычету);
- суммы, уплаченные за монтаж основного средства;
- невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением основного средства;
- расходы по доставке основного средства;
- прочие расходы по доведению основного средства до состояния, в котором оно пригодно для использования.

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

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

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

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

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

Основные средства, полученные в качестве вклада в уставный капитал, отражаются в налоговом учете по остаточной стоимости, которая сформирована в налоговом учете передающей стороны на дату перехода права собственности.

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

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

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

ПРИМЕР 2-45

Начисление амортизации по имуществу, переданному в безвозмездное пользование, и имуществу, находящемуся на модернизации

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

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

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

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

2.7.3. Определение первоначальной стоимости амортизируемого имущества в налоговом учете

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

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

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

- суммы, уплаченные продавцу основного средства (за исключением НДС, который принимается к вычету);
- суммы, уплаченные за монтаж основного средства;
- невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением основного средства;
- расходы по доставке основного средства;
- прочие расходы по доведению основного средства до состояния, в котором оно пригодно для использования.

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

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

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

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

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

Основные средства, полученные в качестве вклада в уставный капитал, отражаются в налоговом учете по остаточной стоимости, которая сформирована в налоговом учете передающей стороны на дату перехода права собственности.

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

Определение первоначальной стоимости основных средств, созданных в результате строительства

Основное средство может быть построено двумя способами:

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

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

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

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

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда строительных рабочих;
- суммы ЕСН, начисленного на оплату труда строительных рабочих;
- амортизация строительных машин и оборудования.

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

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

Определение первоначальной стоимости амортизируемого имущества, являющегося предметом лизинга

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

Определение первоначальной стоимости амортизируемых нематериальных активов

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

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

2.7.4. Изменение первоначальной стоимости амортизируемого имущества

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

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

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

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

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

ПРИМЕР 2-46

ортизируемое ущество, реданное безвозмездное льзование ходящееся модернизации

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

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

2.7.5. Влияние переоценки основных средств на их стоимость в налоговом учете

Переоценка основных средств, которая может проводиться по решению руководства организации на начало года, отражается в налоговом учете следующим образом:

- переоценки основных средств, проведенные **до 1 января 2002 г.**, увеличивали стоимость основных средств в налоговом учете;
- переоценка, проведенная по состоянию **на 1 января 2002** г., также увеличивала стоимость основных средств в налоговом учете, но с учетом ограничений, установленных **п. 1 ст. 257 НК РФ**;
- переоценки основных средств, проведенные **после 1 января 2002** г., не оказывают влияния на налог на прибыль, т.е. не учитываются в целях налогообложения.

ПРИМЕР 2-47

ияние реоценок стоимость овных средств данным логового учета

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

В январе 2007 г. руководство ЗАО приняло решение переоценить здание с коэффициентом 1,5.

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

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

2.7.6. Определение срока полезного использования амортизируемого имущества

Срок полезного использования основных средств

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

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

Срок полезного использования определяется налогоплательщиком **самостоятельно с учетом Классификации основных средств**, включаемых в амортизационные группы, утвержденной **постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1** (далее — Классификация основных средств).

Увеличение срока полезного использования основных средств

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

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

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

Срок полезного использования нематериальных активов

Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, сви-

детельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации или применимым 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

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

Номер группы	Срок полезного использования основного средства
Первая	От 1 года до 2 лет включительно
Вторая	Свыше 2 лет до 3 лет включительно
Третья	Свыше 3 лет до 5 лет включительно
Четвертая	Свыше 5 лет до 7 лет включительно
Пятая	Свыше 7 лет до 10 лет включительно
Шестая	Свыше 10 лет до 15 лет включительно
Седьмая	Свыше 15 лет до 20 лет включительно
Восьмая	Свыше 20 лет до 25 лет включительно
Девятая	Свыше 25 лет до 30 лет включительно
Десятая	Свыше 30 лет

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

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей (**п. 5 ст. 258 НК РФ**).

2.7.8. Начисление амортизации основных средств в налоговом учете

Единовременное списание не более 10% первоначальной стоимости основных средств

Начиная с **1 января 2006 г.** налогоплательщик **имеет право** включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере **не более 10%** от 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**).

Это правило **не распространяется** на основные средства, полученные безвозмездно.

Данные расходы 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 10%** первоначальной стоимости основных средств, то амортизация начисляется на первоначальную стоимость за минусом стоимости списания.

Расходы на единовременное списание до 10% стоимости основных средств рассматриваются НК РФ в качестве косвенных (**ст. 272 НК РФ** в редакции Федерального закона от 24.07.2007 **№ 216-ФЗ**).

ПРИМЕР 2-48

Единовременное списание 10% первоначальной стоимости основных средств

В январе 2008 г. 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.).

В **феврале 2008 г.** (т.е. в месяце начала начисления амортизации) ЗАО имеет право списать в расходы не более 10% первоначальной стоимости новой линии, т.е. максимум **20 000 руб.** Амортизируемая стоимость новой линии в этом случае составит **180 000 руб.**

ЗАО также может списать до 10% расходов на модернизацию. В этом случае к стоимости старой линии будут добавлены **45 000 руб.** расходов на ее модернизацию.

Общий порядок начисления амортизации по основным средствам

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

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

ПРИМЕР 2-49

...чало ...окончание ...числения ...мортизации ...налоговом ...ете

В январе 2008 г. ЗАО «Пончик» приобрело новое оборудование для производства пончиков. Оборудование затем было продано в декабре 2009 г.

Единовременное списание до 10% первоначальной стоимости оборудования (без НДС) может быть произведено в феврале 2008 г. Амортизируемая стоимость оборудования уменьшается на сумму единовременного списания.

Амортизация начисляется с февраля 2008 г. по декабрь 2009 г. (включительно).

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. 8 ст. 258 НК РФ**).

Методы начисления амортизации

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

- линейный;
- нелинейный.

Выбранный метод начисления амортизации для целей налогообложения применяется в течение всего срока полезного использования основного средства, определенного в соответствии с **Классификацией основных средств**.

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

Применение линейного метода показано в **примере 2-50**, нелинейного — в **примере 2-51**.

ПРИМЕР 2-50

Линейный метод начисления амортизации

В январе 2008 г. 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 мес.). ЗАО использует линейный метод начисления амортизации.

ЗАО воспользовалось своим правом на единовременное списание до 10% первоначальной стоимости оборудования.

В феврале 2008 г. было списано на расходы 20 000 руб.

Амортизация также начисляется с февраля 2008 г. в сумме 3750 руб. ежемесячно (180 000 руб. : 48 мес.).

ПРИМЕР 2-51

Нелинейный метод начисления амортизации

Воспользуемся условием предыдущего примера.

Сумма начисленной амортизации за февраль составит:

180 000 × 1/48 × 2 = 7500 руб. (при нелинейном методе применяется коэффициент 2).

Сумма начисленной амортизации за март составит:

(180 000 – 7500) × 1/48 × 2 = 172 500 × 1/48 × 2 = 7188 руб. (при нелинейном методе начиная со второго месяца амортизация начисляется на остаточную стоимость основного средства).

Сумма начисленной амортизации за апрель составит:

(172 500 – 7188) × 1/48 × 2 = 165 312 × 1/48 × 2 = 6888 руб.

Амортизация на основное средство может начисляться по нелинейному методу до тех пор, пока остаточная стоимость основного средства не достигнет **20%** его первоначальной стоимости.

После этого остаточная стоимость основного средства фиксируется и амортизируется по линейному методу исходя из количества месяцев, оставшихся до окончания срока эксплуатации основного средства.

Применение специальных понижающих и повышающих коэффициентов

По основным средствам, работающим в агрессивной среде или в многосменном режиме, норма амортизации может быть **увеличена максимум в два раза (п. 7 ст. 259 НК РФ).**

По основным средствам, переданным в финансовый лизинг, норма амортизации может быть увеличена **максимум в три раза**. Исключение из этого порядка предусмотрено для основных средств, включенных в первую, вторую и третью группы, по которым амортизация начисляется нелинейным способом (п. 7 **ст. 259 НК РФ**).

По **легковым автомобилям** первоначальной стоимостью **более 600 000 руб.** и **пассажирским микроавтобусам** стоимостью **более 800 000 руб.** норма амортизации **уменьшается в два раза (п. 9 ст. 259 НК РФ)**[1].

Применение понижающих коэффициентов при начислении амортизации

ПРИМЕР 2-52

В марте 2008 г. ЗАО «Пончик» приобрело легковой автомобиль. Первоначальная стоимость автомобиля без НДС — 1 000 000 руб. Срок полезного использования — 5 лет (60 месяцев). Амортизация начисляется линейным методом.

ЗАО воспользовалось своим правом на единовременное списание до 10% первоначальной стоимости автомобиля.

В апреле 2008 г. было списано на расходы 100 000 руб.

Амортизация также начисляется с апреля 2008 г. в сумме 7500 руб. ежемесячно с применением понижающего коэффициента **0,5** (900 000 руб. : 60 мес. × **0,5**).

Амортизация основных средств, бывших в эксплуатации

Если организация приобретает объект основных средств, уже бывший в эксплуатации, то его первоначальная стоимость определяется исходя из договорной цены покупки и затрат, связанных с приобретением. При этом сумма амортизации, начисленной по основному средству его прежним владельцем, в расчет приниматься не должна.

[1] До 1 января 2008 г. первоначальной стоимостью по легковым автомобилям **более 300 000 руб.** и пассажирским микроавобусам — **более 400 000 руб.**

Срок полезного использования основных средств, бывших в эксплуатации, уменьшается на фактический срок использования таких средств их бывшими владельцами **(п. 12 ст. 259 НК РФ)**.

Если приобретенный объект основных средств уже полностью отработал свой срок у предыдущего владельца, то налогоплательщик вправе определить срок его полезного использования самостоятельно с учетом требований техники безопасности.

Амортизация основных средств, приобретенных до 2002 г.

Для того чтобы рассчитать амортизацию по объектам основных средств, приобретенных **до 1 января 2002 г.** (т.е. до даты вступления в силу **главы 25 «Налог на прибыль» НК РФ**), необходимо определить два показателя:

1) **остаточную стоимость основного средства по состоянию на 1 января 2002 г.;**

2) **оставшийся срок его полезного использования.**

Остаточная стоимость основного средства определяется как разница между его первоначальной стоимостью (с учетом переоценок) и суммой амортизации, начисленной на 1 **января 2002 г.**

Оставшийся срок полезного использования определяется как разница между полным сроком полезного использования согласно Классификации основных средств и фактическим сроком эксплуатации основного средства **до 1 января 2002 г.**

Исходя из полученных данных рассчитывается норма амортизации, применяемая к этим основным средствам, **начиная с 1 января 2002 г.**

Если фактический срок эксплуатации основного средства окажется больше срока, установленного в соответствии с Классификацией основных средств, то такое основное средство попадает в **отдельную амортизационную группу** и амортизируется в течение **7 лет** (минимум) начиная **с 1 января 2002 г.**

ПРИМЕР 2-53

Начисление амортизации по основным средствам, приобретенным до 1 января 2002 г.

По состоянию на 1 января 2002 г. на балансе у ЗАО «Пончик» находились следующие основные средства:

- производственная линия первоначальной стоимостью 7 200 000 руб., с накопленным износом в сумме 4 300 000 руб.;
- автомобиль первоначальной стоимостью 980 000 руб., с накопленным износом — 420 000 руб.

Срок службы производственной линии согласно Классификации основных средств составляет 8 лет, автомобиля — 5 лет.

Фактический срок службы линии на 1 января 2002 г. составляет 9 лет, автомобиля — 1 год.

Остаточная стоимость производственной линии на 1 января 2002 г. — 2 900 000 руб. (7 200 000 руб. – 4 300 000 руб.).

Остаточная стоимость автомобиля на 1 января 2002 г. — 560 000 руб. (980 000 руб. – 420 000 руб.).

Оставшийся срок полезного использования производственной линии равен нулю, автомобиля — 4 годам.

Производственная линия амортизируется в составе отдельной группы основных средств. Минимальный срок амортизации — 7 лет. Годовая сумма начисленной амортизации составит 414 286 руб. (2 900 000 руб. : 7 лет).

Автомобиль амортизируется с применением понижающего коэффициента **0,5**[1]. Годовая сумма начисленной амортизации составит:

560 000 : 4 года × 0,5 = 70 000 руб.

Амортизация нематериальных активов

Правила амортизации, применяемые в отношении нематериальных активов, в целом **аналогичны** правилам, установленным для основных средств.

Амортизация начисляется по каждому нематериальному активу ежемесячно начиная с месяца, следующего за тем месяцем, когда актив был принят на учет.

Амортизация начисляется либо **линейным**, либо **нелинейным** методом.

Единовременное списание до 10% стоимости в отношении каких бы то ни было нематериальных активов **не предусмотрено**.

[1] До 1 января 2008 г. понижающий коэффициент применялся к основным средствам первоначальной стоимостью более 300 000 руб. В данном примере остаточная стоимость автомобиля на 01.01.2002 превышает 300 000 руб.

Срок службы нематериального актива определяется исходя из срока действия патента, свидетельства, лицензии на использование исключительных прав или других документов, подтверждающих право организации на данный нематериальный актив.

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

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

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

Начиная с **1 января 2008** г. в НК РФ вводится **ст. 268.1** *«Особенности признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса»*, которая регулирует, в частности, налоговую амортизацию такого нематериального актива как гудвил (превышения цены покупки предприятия как имущественного комплекса над стоимостью его чистых активов).

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

2.8. ПРОЧИЕ РАСХОДЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОИЗВОДСТВОМ И РЕАЛИЗАЦИЕЙ

2.8.1. Состав прочих расходов

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

- аренду имущества;
- юридические, консультационные, информационные и посреднические услуги;
- аудиторские услуги;
- приобретение неисключительных прав на использование программ и баз данных для ЭВМ;
- обязательное и добровольное страхование имущества;

- уплату налогов, таможенных пошлин и сборов;
- рекламу;
- выплаты компенсаций за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей (мотоциклов);
- командировки;
- на представительские расходы;
- подготовку и переподготовку кадров.

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

2.8.2. Расходы по аренде имущества

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

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

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

Расходы по ремонту арендованного имущества

ПРИМЕР 2-54

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

ЗАО «Пончик» произвело текущий ремонт склада.

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

2.8.3. Юридические услуги

К **юридическим** услугам относятся:

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

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

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

2.8.4. Консультационные, информационные, посреднические и аудиторские расходы

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

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

Перечень **аудиторских** услуг приведен в **Федеральном законе от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»**.

Такими услугами, в частности, являются:

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

2.8.5. Права на использование программ и баз данных для ЭВМ

Исключительные права на программы и базы данных для ЭВМ стоимостью **от 20 000 руб.**[1] учитывают как **нематериаль-**

[1] До 1 января 2008 г. — 10 000 руб.

ные активы. В течение срока полезного использования программ на них начисляется **амортизация**.

Если затраты по покупке **исключительных** прав на использование программ и баз данных **не превышает 20 000 руб.**[1], то они включаются в состав **прочих расходов** и не амортизируются.

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

ПРИМЕР 2-55

Расходы, связанные с приобретением исключительных и неисключительных прав на программы и базы данных для ЭВМ

1. В 2008 году ЗАО «Пончик» приобрело **исключительные** права на электронную базу данных, содержащую сведения обо всех производителях пончиков в Российской Федерации и о ценах на их продукцию. Стоимость приобретения базы составляет 30 000 руб. (без НДС).

Поскольку цена приобретения электронной базы данных без НДС **превышает 20 000 руб.**, она учитывается как нематериальный актив и ее стоимость списывается в прочие расходы через амортизационные отчисления.

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

2.8.6. Расходы на страхование имущества

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

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

[1] До 1 января 2008 г. — 10 000 руб.

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

ПРИМЕР 2-56

Расходы по добровольному страхованию имущества

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

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

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

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

2.8.7. Таможенные пошлины, налоги и сборы, не включаемые в цену товаров

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

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

- земельного налога;
- налога на имущество.

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

2.8.8. Расходы на рекламу

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

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

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

Сумма НДС по сверхнормативным расходам на рекламу к налоговому вычету не принимается и не уменьшает налогооблагаемую прибыль организации.

Таблица 2.5

Вид расходов на рекламу	Норматив
Реклама через средства массовой информации (объявления в печати, по радио, телевидению) и телекоммуникационные сети	Не нормируются
Световая и наружная реклама, включая изготовление рекламных стендов и щитов	Не нормируются
Затраты на участие в выставках, ярмарках и экспозициях	Не нормируются
Затраты на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов	Не нормируются
Затраты на изготовление рекламных брошюр и каталогов, в которых содержится информация о фирме, а также о товарах (работах, услугах), которые она реализует	Не нормируются
Затраты на уценку товаров, потерявших свои качества при экспонировании	Не нормируются
Затраты на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний	Не более 1% выручки от реализации (**без НДС**)
Иные виды рекламы (например, затраты на разработку и распространение рекламных писем, открыток, этикеток, фирменных пакетов и т.д.)	Не более 1% выручки от реализации (**без НДС**)

ПРИМЕР 2-57

...расходы ...у рекламу

В текущем году расходы ЗАО «Пончик» на рекламу пончиков в средствах массовой информации составили 2 360 000 руб. (в том числе НДС — 360 000 руб.).

Призы для победителей рекламной кампании пончиков обошлись ЗАО еще в 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.).

Выручка текущего года составила 40 000 000 руб. (без НДС).

В налоговом учете затраты на рекламу пончиков в средствах массовой информации включаются в состав прочих расходов **в полной сумме** (без НДС).

Затраты на покупку призов включаются в состав прочих расходов **в пределах 1% выручки без НДС** (40 000 000 руб. ×1% = = 400 000 руб.).

Оставшаяся сумма затрат на покупку призов в составе прочих расходов не учитывается и налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает. Эта сумма составит 100 000 руб. (500 000 руб. – 400 000 руб.).

Сумма НДС по сверхнормативным расходам на рекламу к налоговому вычету не принимается и не уменьшает налогооблагаемую прибыль фирмы. Эта сумма равна: 100 000 : 500 000 ×90 000 = 18 000 руб.

2.8.9. Нормативы по компенсациям за использование личного автомобиля (мотоцикла) для служебных поездок

Если работник использует свой личный автомобиль (мотоцикл) для служебных разъездов, то организация-работодатель **может** выплачивать ему соответствующую компенсацию.

Для получения компенсации работник должен представить в бухгалтерию нотариально заверенную копию технического паспорта автомобиля (мотоцикла).

Компенсация выплачивается ежемесячно на основании приказа руководителя организации. В приказе указываются фамилия, имя и отчество лица, получающего компенсацию, и ее сумма, которая определяется работодателем по договоренности с работником.

Компенсация должна быть достаточной для покрытия расходов работника, связанных с покупкой бензина, текущим ремонтом автомобиля (мотоцикла) и т.д. Поэтому, если работник получает указанную компенсацию, никакие дополнительные деньги, связанные с оплатой расходов по эксплуатации автотранспорта, ему не полагаются.

По правилам налогового учета компенсация включается в состав прочих расходов только в пределах норм, установленных **постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 92**.

Превышение суммы компенсации над установленными нормами в состав прочих расходов не включается и налогооблагаемую прибыль организации не уменьшает.

Для легковых автомобилей с объемом двигателя **до 2000 куб. см** компенсация учитывается для целей налогообложения прибыли в сумме **1200 руб.**, а более **2000 куб. см — 1500 руб. в месяц**. Марка и страна — производитель используемого автомобиля не имеют значения.

Размер компенсации, выплачиваемой работнику за использование личного мотоцикла для служебных поездок, составляет **600 руб. в месяц**.

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

ПРИМЕР 2-58

Компенсация за использование личного автотранспорта для служебных целей

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.

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. 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 2-59

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 руб./сут. × 3 сут. = 6600 руб.

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

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

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

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

Аналогичные правила применяются для определения последнего дня командировки.

ПРИМЕР 2-60

...счет ...точных

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

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

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

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

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

Вариант 3. Орлова вылетает в Санкт-Петербург на самолете из аэропорта Домодедово. Аэропорт находится в 1 часе езды от города. Самолет вылетает 11 января в 00.40. Вера возвращается из командировки 16 января в 13.30.

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

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

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

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

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

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

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

В налоговом учете суточные учитываются в составе прочих расходов только в пределах норм, утвержденных **постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 93.**

При командировках по территории Российской Федерации эта норма составляет **100 руб. за день** нахождения в командировке. Нормы суточных при командировках за границу зависят от страны, в которую командируется работник.

Если суточные выдаются в пределах норм, то в налоговом учете их сумма включается в состав прочих расходов.

Если суточные выдаются сверх установленных норм, то сумма превышения в состав прочих расходов не включается и налогооблагаемую прибыль не уменьшает.

ПРИМЕР 2-61

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./сут. × 3 сут. = 6600 руб.

В налоговом учете суточные в пределах норм включаются в состав прочих расходов.

Сумма суточных в пределах норм составит: 100 руб. ×3 сут. = = 300 руб.

Сумма превышения суточных над нормативом налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает. Эта сумма составит: 6600 – 300 = = 6300 руб.

Сумма превышения суточных над установленным нормативом будет включена в доход Веры, облагаемый налогом на доходы физических лиц.

Расходы по найму жилого помещения

Работнику возмещается вся сумма расходов по найму жилого помещения.

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

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

Если руководитель организации все-таки принял решение оплатить такие расходы, то в налоговом учете эти расходы не отражаются, так как их сумма не уменьшает налогооблагаемую прибыль организации.

Расходы по проживанию должны быть подтверждены документально (счетами гостиниц, квитанциями об оплате гостиничных услуг и т.п.). Документально не подтвержденные расходы налогооблагаемую прибыль не уменьшают.

Суммы НДС, уплаченные за наем жилого помещения и дополнительные услуги, оказанные в гостинице в период проживания (за исключением услуг баров и ресторанов, услуг по обслуживанию в номере, по использованию рекреационно-оздоровительных объектов), принимаются к вычету.

Расходы по проезду к месту командировки и обратно

Расходы по проезду к месту командировки и обратно, возмещаемые командированному работнику, включают:

- стоимость билета на транспортное средство общего пользования (самолет, поезд и т.д.);
- оплату услуг, связанных с предварительной продажей (бронированием) билетов;
- плату за пользование в поездах постельными принадлежностями;
- стоимость проезда транспортом общего пользования к станции (пристани, аэропорту), если она находится за чертой населенного пункта;
- сумму страховых платежей по обязательному страхованию пассажиров на транспорте.

Сумма НДС по расходам, связанным с проездом, принимается к вычету при условии, что она выделена в проездном документе (билете) отдельной строкой. Счет-фактура в этом

случае не требуется, так как билет является бланком строгой отчетности.

Аналогично принимается к вычету и сумма НДС при оплате в поезде постельных принадлежностей, если она включена в цену билета.

Прочие расходы по командировке

При командировках **за границу** работникам дополнительно оплачиваются:

- расходы по оформлению заграничных паспортов, виз, приглашений и других выездных документов;
- консульские и аэродромные сборы;
- сборы за право въезда или транзита автомобильного транспорта;
- иные аналогичные платежи и сборы.

Ряд иностранных государств не разрешает въезд в страну без оформления обязательной медицинской страховки. Такие расходы также оплачиваются работникам и отражаются в налоговом учете в составе прочих расходов.

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 организации.

редставитель-ие расходы

ПРИМЕР 2-62

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 — 236 000 руб. (в том числе 36 000 — НДС).

2. На культурно-развлекательные мероприятия для представителей других фирм — 118 000 руб. (в том числе 18 000 — НДС).

3. На оплату авиабилетов и проживания в гостиницах представителей других фирм — 590 000 руб. (в том числе 90 000 руб. — НДС).

Расходы фирмы на оплату труда составили в текущем году 4 000 000 руб. Единый социальный налог с расходов на оплату труда — 1 200 000 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%). ЕСН для расчета норматива не учитывается.

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

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.

Указанные расходы **уменьшают** налогооблагаемую прибыль организации, если выполняются следующие условия:

- работники, которые обучаются, состоят в **штате** организации;
- образовательное учреждение, в котором обучаются работники, имеет **государственную аккредитацию** (лицензию);
- программа обучения способствует **повышению квалификации** и более эффективной работе работников.

К затратам, не включаемым в состав прочих расходов и **не уменьшающим** налогооблагаемую прибыль, относятся расходы:

- на оплату высшего и среднего образования работников;
- на содержание образовательных учреждений или оказание им бесплатных услуг.

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 только в пределах норм (**ст. 269 НК РФ**).

Существуют **два способа** нормирования этих расходов:

1) исходя из среднего процента, рассчитанного по долговым обязательствам того же вида, полученным в сопоставимых условиях, и увеличенного **в 1,2 раза**;

2) исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной **в 1,1 раза** (если долговое обязательство выражено в рублях), или **15% годовых** (если долговое обязательство выражено в валюте).

При наличии нескольких долговых обязательств одного вида, полученных на сопоставимых условиях, организация может

самостоятельно выбрать любой из вышеуказанных способов. При отсутствии таких обязательств и (или) их несопоставимости применяется только второй способ.

Особые правила определения величины процентных расходов применяются в случае, если заем прямо или косвенно контролируется иностранной компанией. Эти правила установлены в **п. 2 ст. 269 НК РФ**.

1-й способ нормирования расходов на уплату процентов

Данный способ может применяться, если организация получает несколько кредитов (займов) на сопоставимых условиях.

Долговые обязательства считаются полученными на сопоставимых условиях, если они получены:

- в одной валюте;
- на одинаковый срок;
- в сопоставимых объемах;
- под аналогичные обеспечения.

Чтобы определить сумму процентов, которая включается в состав внереализационных расходов и учитывается при налогообложении прибыли, необходимо:

1) определить наличие нескольких сопоставимых долговых обязательств;
2) рассчитать средний уровень процента, уплачиваемого по сопоставимым долговым обязательствам;
3) увеличить средний уровень процентов на 20%.

Если реальная процентная ставка по договору превышает этот показатель, то при налогообложении прибыли учитывается ставка, равная среднему уровню процентов, увеличенному **в 1,2 раза**.

Если реальная процентная ставка по договору не превышает этот показатель, то при налогообложении проценты учитываются полностью.

Обратите внимание на то, что расчет процентов в книге основан на количестве дней в обычном календарном году — 365 дней.

ПРИМЕР 2-63

способ нормирования процентов для целей налогообложения прибыли

ЗАО «Винни-Пятачок» получило три займа от других фирм:

- первый заем в сумме 1 000 000 руб. под 20% годовых;
- второй заем в сумме 1 200 000 руб. под 13% годовых;
- третий заем в сумме 1 100 000 руб. под 12% годовых.

Все займы получены на сопоставимых условиях.

Средний уровень процентов по займам составит:

[1 000 000 руб. ×20% + 1 200 000 руб. ×13% + 1 100 000 руб. ×12%]: :(1 000 000 руб. + 1 200 000 руб. + 1 100 000 руб.) ×100% = 14,8%.

Средний уровень процентов, увеличенный в 1,2 раза, будет равен:

14,8% ×1,2 = 17,75%.

Этот показатель превышает только процентная ставка по первому займу.

Следовательно, в состав внереализационных расходов по этому займу включаются:

1 000 000 руб. ×17,75 % = 177 500 руб.

Проценты по второму и третьему займам полностью включаются в состав внереализационных доходов и уменьшают налогооблагаемую прибыль.

2-й способ нормирования расходов на уплату процентов

При данном способе нормирования норматив по процентам определяется исходя из величины ставки рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной в **1,1 раза** (если долговое обязательство выражено в рублях), или **15% годовых** (если долговое обязательство выражено в валюте).

Если по условиям договора процентная ставка **не может быть изменена** в течение всего срока действия договора, то ставка Центрального банка РФ, принимаемая для расчета норматива, **фиксируется на дату получения** заемных средств. В противном случае для расчета норматива берется ставка ЦБ РФ, действующая на дату **признания расходов** в виде процентов.

Проценты начисляются со дня, следующего за днем получения кредита (займа) и по день возврата кредитных (заемных) средств (включительно).

ПРИМЕР 2-64

2-й способ нормирования процентов для целей налогообложения прибыли. Рублевые займы и кредиты

2 февраля текущего года ЗАО «Пончик» получило банковский кредит на строительство нового цеха по производству пончиков. Отчетный период для ЗАО — квартал. ЗАО определяет доходы по методу начисления.

Сумма кредита — 1 000 000 руб. Дата возврата кредита и уплаты всех начисленных процентов по нему — 26 июля текущего года.

Ставка по кредиту — 15% годовых.

Ставки ЦБ РФ (условно): 1 января — 30 июня — 12%; 1 июля — 31 декабря — 14%.

Вариант 1. По условиям договора процентная ставка **не может быть изменена** в течение всего срока действия договора.

В данном случае ставка Центрального банка РФ, принимаемая для расчета норматива, фиксируется на дату получения заемных средств. Сумма процентов, относимая на расходы, равна:

1 000 000 ×(26 + 31 + 30 + 31 + 30 + 26) : 365 ×12% ×1,1 = = 62 926 руб.

Вариант 2. По условиям договора процентная ставка **может быть изменена**.

В налоговом учете расходы по уплате процентов признаются на конец каждого отчетного периода (квартала), а также на дату уплаты процентов.

Проценты за февраль — июнь (ставка ЦБ РФ ×1,1):

1 000 000 ×(26 + 31 + 30 + 31 + 30) : 365 ×12% ×1,1 = 53 523 руб.

Проценты за июль (ставка — 15%, поскольку ставка ЦБ РФ, увеличенная на 1,1 превышает 15%):

1 000 000 ×26 : 365 ×15% = 10 685 руб.

По валютным займам и кредитам величина процентов определяется в рублях по курсу, установленному ЦБ РФ на дату признания расхода в виде процентов.

ПРИМЕР 2-65

2-й способ нормирования процентов для целей налогообложения прибыли. Валютные займы и кредиты

10 мая текущего года ЗАО «Пончик» получило банковский кредит в долларах США на строительство нового цеха по производству пончиков. Отчетный период для ЗАО — квартал. ЗАО определяет доходы по методу начисления.

Сумма кредита — 100 000 долл. США. Дата возврата кредита и уплаты всех начисленных процентов по нему — 11 ноября текущего года. Ставка по кредиту — 20% годовых.

Курс доллара, установленный ЦБ РФ (условно):

10 мая — 26 руб.; 30 июня — 25,5 руб.; 30 сентября — 25 руб.; 11 ноября — 24 руб.

В налоговом учете расходы по уплате процентов признаются на конец каждого отчетного периода (квартала) и на момент уплаты процентов. Величина процентов в налоговом учете ограничена ставкой 15%.

II квартал: 100 000 ×(21 + 30) : 365 ×15% ×25,5 = 53 445 руб.

III квартал: 100 000 ×(31 + 31 + 30) : 365 ×15% × 25 = 94 521 руб.

IV квартал: 100 000 × (31 + 11) : 365 ×15% ×24 = 41 425 руб.

2.9.3. Списание дебиторской задолженности

Списание задолженности без образования резерва по сомнительным долгам

Дебиторская задолженность подлежит списанию:

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

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

ПРИМЕР 2-66

...ание ...торской ...женности ...образования ...ва ...омнительным ...ам

В сентябре 2004 г. ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило ЗАО «Осел Иа» партию товаров за 236 000 руб. (в том числе НДС — 36 000 руб.). Срок оплаты по договору — 1 октября 2004 г.

Прошло три года, а ЗАО «Осел Иа» так и не перечислило деньги за отгруженную ему продукцию. 1 октября 2007 г. истек срок исковой давности по договору.

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

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

Списание задолженности путем образования резерва по сомнительным долгам

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

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

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

- не погашена в срок, установленный договором;

- не обеспечена залогом, поручительством или банковской гарантией.

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

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

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

Сумма создаваемого резерва **не может превышать 10% выручки от продаж (без НДС)**, полученной за отчетный (налоговый) период.

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

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

Эта разница включается в состав внереализационных доходов.

ПРИМЕР 2-67

Списание дебиторской задолженности через резерв по сомнительным долгам

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

	На 30.06	На 30.09	На 31.12	На 31.03 следующего года
1. Выручка (без НДС) нарастающим итогом	300	800	1800	500
2. Просроченные долги сроком более 90 дней (с НДС)	0	40	80	120

	На 30.06	На 30.09	На 31.12	На 31.03 следующего года
3. Просроченные долги от 45 до 90 дней (с НДС)	70	100	140	160
4. Просроченные долги сроком менее 45 дней (с НДС)	40	80	100	130

В октябре текущего года ЗАО списало задолженность одного дебитора на сумму 30 тыс. руб. (включая НДС) в связи с его банкротством и ликвидацией.

Величина резерва по сомнительным долгам на конец каждого отчетного периода:

	30.06	30.09	31.12	31.03
Согласно инвентаризации дебиторов	35	90	150	200
С учетом 10%-ного ограничения	**30**	**80**	**150**	**50**
Сумма расхода по налогу на прибыль (нарастающим итогом)				
	(30)	**(80)**	**(180)***	**+ 100****

* Величина расхода в целом за год равна: 150 тыс. руб. (величина резерва по состоянию на 31 декабря) + 30 тыс. руб. (сумма долга, списанного из резерва в IV квартале).

** Величина расхода за I квартал следующего года определяется с учетом 10%-ного ограничения по выручке I квартала. К прибыли прибавляется разница между остатком резерва на 31 декабря и суммой, на которую организация может создать резерв по итогам инвентаризации на 31 марта следующего года.

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 были использованы в производстве) определяется в порядке, аналогичном вышеуказанному порядку, за исключение двух положений:

- во-первых, в расходы включается стоимость приобретения (создания) этого имущества (а не остаточная стоимость);
- во-вторых, убыток, полученный от реализации такого имущества, учитывается в целях налогообложения в полном размере в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошла упомянутая реализация.

ПРИМЕР 2-68

Отражение в налоговом учете результатов продажи основных средств и материалов

В сентябре 2008 г. ЗАО «Пончик» решило прекратить производство пончиков «Толстяк» и продало свой агрегат для изготовления этих пончиков, а также некоторые материалы, закупленные ранее для производства этих пончиков.

Цена продажи агрегата — 236 000 руб. (в том числе НДС — 36 000 руб.). Материалы были проданы за 11 800 руб. (в том числе НДС — 1800 руб.).

Агрегат был приобретен в январе 2006 г. за 590 000 руб. (в том числе 90 000 руб. — НДС). Весь НДС при покупке был принят к вычету. ЗАО не использовало свое право на единовременное списание до 10% стоимости приобретения агрегата.

Срок эксплуатации агрегата по правилам бухгалтерского учета составляет 6 лет, по правилам налогового учета — 5 лет. Стоимость

приобретения материалов составила 23 600 руб. (в том числе 3600 руб. — НДС).

Результат от реализации агрегата:

Выручка	236 000
НДС	(36 000)
Остаточная стоимость в налоговом учете*	(233 333)
Убыток от реализации	**(33 333)**

*** Амортизация равна: 500 000 руб. × (11 + 12 + 9) : (5 ×12) = 266 667 руб. Остаточная стоимость равна: 500 000 руб. – 266 667 руб. = 233 333 руб.**

Убыток по налогу на прибыль учитывается равномерно в течение 28 месяцев, что равно разнице между общим установленным сроком использования основного средства (5 лет, или 60 месяцев) и фактическим сроком его использования (32 месяца).

Результат от реализации материалов:

Выручка	11 800
НДС	(1 800)
Стоимость приобретения	(20 000)
Убыток от реализации	**(10 000)**

Убыток принимается в полной сумме в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошла реализация основного средства.

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

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

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

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

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

2.11. УМЕНЬШЕНИЕ ТЕКУЩЕЙ ПРИБЫЛИ НА ВЕЛИЧИНУ УБЫТКОВ ПРОШЛЫХ ЛЕТ. 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. Особые правила определения суммы убытка действуют в отношении **2001 г.** В этом году сумма убытка определяется как **наименьшая** из двух величин:

- убытка **за первое полугодие 2001 г.**;
- убытка **в целом за 2001 г.**

Переносить убыток на будущее налогоплательщик вправе в течение 10 лет, следующих за налоговым периодом, в котором он был получен.

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

С 2002 по 2005 г. (включительно) максимальная величина переноса убытка прошлых лет была ограничена **30%** от текущей прибыли без учета убытка. **В 2006 г. указанное ограничение составляло 50%. Начиная с 2007 г. величина переносимого убытка более не ограничена.**

ПРИМЕР 2-69

Перенос убытков прошлых лет

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

	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.
Текущая прибыль без учета убытка	5	15	20	12

По состоянию на 1 января 2004 г., по данным налогового учета, у ЗАО «Пончик» числились, млн руб.:

- убыток первого полугодия 2001 г. — 3, убыток 2001 г. в целом — 6, убыток 2002 г. — 12, убыток 2003 г. — 11.

Всего может быть перенесено на 2004 г. и последующие годы:
3 + 12 + 11 = **26 млн руб.**

Расчет облагаемой прибыли ЗАО «Пончик», млн руб.

	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.
1. Текущая прибыль без учета убытка	5	15	20	12
2. Максимальный убыток	**(1,5)***	**(4,5)***	**(10)****	**(10)*****
3. Налогооблагаемая прибыль	3,5	10,5	10	2
4. Сумма убытка к переносу	**(24,5)**	**(20)**	**(10)**	**0**

* Величина переносимого убытка ограничена **30%** от текущей прибыли до убытка.

** Величина переносимого убытка ограничена **50%** от текущей прибыли до убытка.

*** Величина переносимого убытка не ограничена.

2.11.2. Представление налоговой декларации и уплата налога на прибыль

Порядок исчисления налога и авансовых платежей и сроки их уплаты регулируются **ст. 286** и **287 НК РФ**. Налогоплательщики, имеющие обособленные подразделения, руководствуются положениями **ст. 288 НК РФ**. Сроки представления налоговых деклараций (налоговых расчетов) определены в **ст. 289 НК РФ**.

Если организация уплачивает **квартальные** авансовые платежи по налогу на прибыль (а этот порядок уплаты распространяется только на налогоплательщиков, указанных в **п. 3 ст. 286 НК РФ**), то налоговые декларации подаются в следующие сроки:

- за 1 квартал — не позднее **28 апреля** текущего года;
- за полугодие — не позднее **28 июля** текущего года;
- за 9 месяцев — не позднее **28 октября** текущего года;
- за год — не позднее **28 марта** следующего года.

Уплата авансовых платежей по налогу производится **не позднее 28-го числа** месяца, следующего за окончанием отчетного периода.

Суммы авансовых платежей определяются исходя из суммы налога, рассчитанной за период нарастающим итогом, **за минусом** сумм авансовых платежей, внесенных в предыдущие отчетные периоды.

Сумма годового платежа определяется как сумма налога, рассчитанная за весь год, **за минусом** всех ранее внесенных авансовых платежей по налогу.

ежеквартальная ата нсовых тежей налогу прибыль

ПРИМЕР 2-70

ЗАО «Пончик» вносит авансовые платежи по налогу на прибыль ежеквартально. В текущем году ЗАО получило следующую налогооблагаемую прибыль (нарастающим итогом), тыс. руб.:

	I квартал	Полугодие	9 месяцев	Год
Налогооблагаемая прибыль	400	1 000	1 800	2 400
Налог на прибыль нарастающим итогом	96	240	432	576
Сумма авансового платежа	96	144*	192*	144*

*** Определяется как сумма налога, рассчитанная за период нарастающим итогом, за минусом авансовых платежей, внесенных в предыдущие отчетные периоды.**

Если организация уплачивает **ежемесячные** авансовые платежи по налогу на прибыль, то налоговые декларации подаются ежемесячно, **не позднее 28-го числа** месяца, следующего за окончанием отчетного периода.

Уплата авансовых платежей по налогу на прибыль за конкретный месяц производится не позднее **28-го числа** следующего месяца.

Суммы авансовых платежей определяются согласно правилам, установленным в **ст. 286, 287 НК РФ**.

Сумма платежа по налогу на прибыль определяется как сумма налога, рассчитанная за весь год, **за минусом** всех ранее внесенных авансовых платежей по налогу.

ЗАДАЧА 2-1

Цель: научиться составлять базовый расчет по налогу на прибыль

ЗАО «Торговый дом кота Базилио» занимается продажей кормов для кошек и собак. Выручка от продажи кормов в текущем году составила 11,8 млн руб. (в том числе НДС — 1,8 млн руб.) Себестоимость проданных кормов — 5,9 млн руб. (в том числе НДС — 0,9 млн руб.) Прочие расходы ЗАО включают в себя:

- амортизацию основных средств — 400 тыс. руб.;
- зарплату персонала — 800 тыс. руб.;
- единый социальный налог, начисленный 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 24%.

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» получила 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 был начислен единый социальный налог — 1560 тыс. руб.

Амортизация (износ) производственного оборудования составила 2440 тыс. руб. Расходы по аренде производственного помещения составили 4200 тыс. руб.

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

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

В прошлом году ЗАО получило 350 тыс. 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 (1 – 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 (4 – 5).

7. Прибыль текущего года (3 + 6).

8. Минус налоговый убыток прошлого года.

9. Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка (7 – 8).

10. Налог на прибыль по ставке 24%.

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

ЗАДАЧА 2-4

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

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

Классифицируйте указанные ниже доходы и расходы ЗАО на следующие группы:

1. Доходы и расходы, связанные с реализацией. Разделите расходы на прямые и косвенные.

2. Внереализационные доходы и расходы.

3. Доходы и расходы, не учитываемые при налогообложении:

1) доходы (без НДС) от сдачи в аренду части склада другой компании;

2) дивиденды, уплаченные акционерам ЗАО;

3) стоимость молока, полученного безвозмездно не от акционера ЗАО;

4) проценты, начисленные по банковскому кредиту, взятому на закупку нового оборудования;

5) амортизация линии для производства мороженого;

6) аванс, полученный от покупателя за партию еще не отгруженного мороженого;

7) штрафы и санкции, уплаченные в бюджет;

8) положительная курсовая разница от переоценки средств на валютном счете;

9) выручка (без НДС) от продажи грузовика;

10) остаточная стоимость проданного грузовика;

11) аванс, перечисленный поставщику за молоко;

12) кредит, полученный от банка;

13) зарплата рабочим морозильного цеха;

14) единый социальный налог, начисленный 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 Крыму;

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 работникам морозильного цеха за результаты труда по итогам года;

27) оплата подписки для работников на журнал «Семь дней»;

28) оплата питания работников морозильного цеха (согласно положениям коллективного договора);

29) оплата абонементов в спортивный зал для работников;

30) выплата материальной помощи работникам;

31) расходы по ремонту производственного оборудования;

32) штраф, полученный от покупателя, за нарушение сроков оплаты мороженого;

33) оплата рекламы мороженого на телевидении.

ЗАДАЧА 2-5

Цель: уяснить критерии использования кассового метода по налогу на прибыль

Выручка ЗАО «Осел Иа» за 2007 г. (в том числе НДС) составила 4 602 000 руб., в том числе:

- в I квартале — 590 000 руб.; во II квартале — 1 416 000 руб.;
- в III квартале — 1 298 000 руб.; в IV квартале — 1 298 000 руб.

За первое полугодие 2008 г. ЗАО получила выручку (в том числе НДС) в сумме 2 242 000 руб., в том числе:

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

ЗАО уплачивает НДС по ставке 18%.

Определите, может ли ЗАО «Осел Иа» использовать кассовый метод по налогу на прибыль в 2008 г.

ЗАДАЧА 2-6

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

В январе текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило ЗАО «Осел Иа» партию меда. Продажная цена меда с НДС — 472 000 руб.

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

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

В апреле текущего года ЗАО «Осел Иа» передало ЗАО «Винни-Пятачок» в счет оплаты меда вексель компании «Роснефть» на сумму 212 400 руб. Вексель был погашен в мае текущего года.

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

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

ЗАДАЧА 2-7

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

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

Курс доллара США, установленный ЦБ РФ, составил на дату отгрузки 26,5 руб./долл. США, на дату оплаты — 27 руб./долл. США.

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

Курс доллара США, установленный ЦБ РФ, составил на дату отгрузки 26 руб./долл. США; на дату оплаты — 25 руб./долл. США.

3. ЗАО «Винни-Пятачок» продал партию товаров в мае текущего года за 472 000 руб. (включая НДС). По условиям договора покупатель должен оплатить товары через 10 дней после их получения. При этом покупатель должен уплатить 0,5% от стоимости товаров за каждый день предоставленной отсрочки платежа.

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

4. Стоимость товаров, отгруженных ЗАО «Винни-Пятачок» в июле, составила 1 180 000 руб. (включая НДС — 180 000 руб). В оплату товаров покупатель выдал ЗАО «Винни-Пятачок» собственный вексель. Номинальная стоимость векселя — 1 200 000 руб. Вексель погашен в августе.

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 процентов по коммерческому кредиту и с суммы дисконта по векселю не учитывать.

ЗАДАЧА 2-8

Цель: научиться отражать прибыль прошлых периодов в налоговом учете

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

Вариант 1. Установлено, что ошибка, которая привела к занижению налога, была совершена во II квартале 2007 г.

Вариант 2. Период совершения данной ошибки не установлен.

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

ЗАДАЧА 2-9

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

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

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

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

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

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

ЗАДАЧА 2-10

Цель: научиться отражать процентные доходы в налоговом учете

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

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

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

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

ЗАДАЧА 2-11

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 1 888 000 руб. (в том числе НДС — 288 000 руб.).

2. Получены денежные средства от покупателей на сумму 1 180 000 руб. (в том числе НДС — 180 000 руб.). Из этой суммы только 50% относится к отгрузкам января.

3. Стоимость приобретенных материалов, использованных в производстве в январе, составила 1 062 000 руб. (в том числе НДС — 162 000 руб.). Из них оплачено 80% в январе, 20% — в феврале.

4. Начислена зарплата работникам за январь всего на сумму 120 000 руб., ЕСН с начисленной зарплаты составил 31 200 руб. Начисленная зарплата выплачена в феврале, ЕСН переведен в бюджет также в феврале.

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

6. В январе получен безвозмездно компьютер от другой компании, являющейся независимым лицом. Рыночная стоимость компьютера — 30 000 руб. (без НДС). Первоначальная стоимость компьютера, по данным передающей стороны, — 60 000 руб., накопленный износ — 20 000 руб.

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

8. В январе получена предоплата от покупателя на сумму 59 000 руб. (в том числе НДС — 9000 руб.). Отгрузка в адрес этого покупателя произошла в феврале.

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

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

11. В январе сделана предоплата производственных материалов в сумме 82 600 руб. (в том числе НДС — 12 600 руб.). Материалы получены в феврале.

12. В январе была произведена оплата за услуги производственного назначения в сумме 472 000 (в том числе НДС — 72 000 руб.). Услуги оказаны в прошлом году.

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

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

ЗАДАЧА 2-12

Цель: научиться определять предельную величину расходов в виде процентов по рублевым заемным средствам для целей налогового учета

1 марта текущего года ЗАО «Пончик» получило банковский кредит на строительство нового цеха по производству пончиков. Отчетный период для ЗАО — квартал. Для признания доходов ЗАО использует метод начисления.

Сумма кредита — 1 000 000 руб. Дата возврата кредита и уплаты всех начисленных процентов по нему — 1 марта следующего года.

Процентная ставка по кредиту — 14% годовых.

Ставки рефинансирования, установленные ЦБ РФ (условно):

- с 1 января по 30 июня текущего года — 12%;
- с 1 июля по 31 декабря текущего года — 13%.

Вариант 1. По условиям договора процентная ставка **не может быть изменена** в течение всего срока действия договора.

Вариант 2. По условиям договора процентная ставка **может быть изменена.**

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

ЗАДАЧА 2-13

Цель: научиться определять предельную величину расходов в виде процентов по валютным заемным средствам для целей налогового учета

1 апреля текущего года ЗАО «Пончик» получило банковский кредит в долларах США на приобретение нового оборудования по производству пончиков. Отчетный период для ЗАО — квартал. Для признания доходов ЗАО использует метод начисления.

Сумма кредита — 500 000 долл. США. Дата возврата кредита — 11 ноября текущего года. Процентная ставка по кредиту — 20% годовых. Проценты уплачиваются ежеквартально на последнее число каждого квартала и на 11 ноября.

Курс доллара, установленный ЦБ РФ (условно):

1 апреля — 26 руб./долл. США; 30 июня — 25,5 руб./долл. США; 30 сентября — 25 руб./долл. США; 11 ноября — 24 руб./долл. США.

Определите сумму расходов по процентам, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, и курсовую разницу по кредиту в целом за весь период.

ЗАДАЧА 2-14

Цель: научиться определять предельную величину расходов на рекламу для целей налогового учета

В текущем году расходы ЗАО «Пончик» на рекламу пончиков в средствах массовой информации составили 4 720 000 руб. (в том числе НДС — 720 000 руб.).

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

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

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

ЗАДАЧА 2-15

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

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

1) на организацию завтраков, обедов и ужинов представителей других фирм — 472 000 руб. (в том числе НДС — 72 000 руб.);

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

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

Расходы фирмы на оплату труда составили в текущем году 8 000 тыс. руб. Единый социальный налог с оплаты труда — 2400 тыс. руб.

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

ЗАДАЧА 2-16

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

Люся Колбаскина работает менеджером по продажам на косметической фабрике «Восход». В январе Люся отправилась в 2 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):

расходы в Санкт-Петербурге:

- стоимость билет 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.;

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.

Норма суточных по Российской Федерации — 100 руб., по Франции — 70 евро (условно).

Курс на дату представления отчета — 30,9 руб. (условно).

Определите состав командировочных расходов организации, уменьшающих ее налогооблагаемую прибыль.

ЗАДАЧА 2-17

Цель: научиться рассчитывать расходы на амортизацию для целей налогового учета

В декабре 2007 г. 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 10% первоначальной стоимости оборудования.

1. Рассчитайте сумму амортизации оборудования ЗАО для целей налогообложения за I квартал 2008 г. по линейному методу.

2. Рассчитайте сумму амортизации оборудования ЗАО для целей налогообложения за I квартал 2008 г. по нелинейному методу.

ЗАДАЧА 2-18

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

В марте 2008 г. ЗАО «Пончик» приобрело легковой автомобиль. Первоначальная стоимость автомобиля без НДС — 800 000 руб. Срок полезного использования 5 лет (60 месяцев).

ЗАО воспользовалось своим правом на единовременное списание до 10% первоначальной стоимости автомобиля.

Рассчитайте сумму амортизации автомобиля ЗАО для целей налогообложения за 2008 г. по линейному методу.

ЗАДАЧА 2-19

Цель: научиться рассчитывать расходы на амортизацию для целей налогового учета

По состоянию на 1 января 2002 г. на балансе у ЗАО «Пончик» находились следующие основные средства:

- производственная линия первоначальной стоимостью 3 600 000 руб. и накопленным износом — 2 150 000 руб.;
- автомобиль первоначальной стоимостью 490 000 руб. и накопленным износом — 210 000 руб.

Срок службы производственной линии согласно Классификации основных средств составляет 8 лет, автомобиля — 5 лет.

Фактический срок службы линии на 1 января 2002 г. составил 9 лет, автомобиля — 1 год.

Рассчитайте сумму амортизации оборудования ЗАО для целей налогообложения за 2008 г. по линейному методу.

ЗАДАЧА 2-20

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	1 600	3 600	1 000
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 2-21

Цель: научиться составлять расчет по налогу на прибыль

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

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

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

3. Работникам, занятым на продажах этих пончиков, начислена зарплата — 500 000 руб. Сумма единого социального налога, начисленного за зарплату, — 195 000 руб.

4. Административному персоналу начислена зарплата — 200 000 руб. На эту зарплату начислен единый социальный налог — 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 — 19% годовых. Проценты уплачиваются ежемесячно на последнее число каждого месяца начиная с 30 ноября. Курсы доллара США, установленные ЦБ РФ (условно): на 9 ноября — 23 руб./долл. США; на 30 ноября — 22,5 руб./долл. США; на 31 декабря — 22 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. Убыток прошлого года ЗАО составил 2 500 000 руб.

Составьте расчет по налогу на прибыль за год и рассчитайте налог на прибыль по ставке 24%.

ЗАДАЧА 2-22

Цель: научиться составлять расчет по налогу на прибыль

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

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

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

3. Работникам, занятым в производстве этих пончиков, была начислена зарплата — 200 000 руб. Сумма единого социального налога, начисленного на зарплату, — 52 000 руб.

4. Административному персоналу была начислена зарплата — 60 000 руб. Сумма единого социального налога, начисленного 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 15% годовых. Проценты уплачиваются ежеквартально начиная с 1 июля. Ставки рефинансирования ЦБ (условно): 1 января — 30 июня — 12%, 1 июля — 31 декабря — 14%. 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 24%.

3 НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС)

ЦЕЛИ ЗАНЯТИЯ

1. Ознакомиться с принципами взимания НДС.
2. Правильно определять место реализации услуг для целей НДС.
3. Научиться рассчитывать НДС с реализации в Российской Федерации, а также знать правила применения нулевой ставки налога.
4. Знать правила начисления НДС в особых случаях.

3.1. СУЩНОСТЬ НДС. ПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГА. ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ НДС

3.1.1. Сущность налога на добавленную стоимость (НДС)

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

ПРИМЕР 3-1

Сущность НДС

Предприятие А занимается заготовкой древесины, которую оно продает предприятию Б за 100 руб. плюс НДС. Предприятие Б обрабатывает полученную древесину и продает ее мебельной фабрике В за 300 руб. плюс НДС. Произведенная мебель продается фабрикой гражданину за 800 руб. плюс НДС. Ставка НДС равна 18%.

Исходя из условия добавленная стоимость равна:

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

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

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

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

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

«Исходящий НДС» с выручки будет равен:

- у предприятия А — 18 руб. (100 руб. ×18%);
- у предприятия Б — 54 руб. (300 руб. ×18%);
- у мебельной фабрики — 144 руб. (800 руб. ×18%).

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

«Входящий» НДС с покупок будет равен:

- у предприятия А — 0 руб.;
- у предприятия Б — 18 руб. (сумма НДС, указанная в счете от предприятия А);
- у мебельной фабрики — 54 руб. (сумма НДС, указанная в счете от предприятия Б).

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

- у предприятия А — 18 руб. (18 руб. – 0 руб.);
- у предприятия Б — 36 руб. (54 руб. – 18 руб.);
- у мебельной фабрики — 90 руб. (144 руб. – 54 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 предоставления отчетности, уплаты и возмещения налога

Начиная с 1 **января 2008 г.** 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 и ЕСН. Для всех этих налогов налоговый период — календарный год[1].

В общем случае представление деклараций по НДС и его уплата производятся не позднее **20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом**. Например, декларация по НДС за 1 квартал должна быть подана, а сам налог уплачен не позднее **20 апреля**.

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

[1] До 1 января 2008 г. налоговым периодом для большинства плательщиков был **календарный месяц (ст. 163 НК РФ)**. Для налогоплательщиков с ежемесячной выручкой, не превышающей **2 млн руб.** (без НДС) за квартал, налоговым периодом являлся **квартал**.

НДС, удерживаемый с выплат, производимых иностранн
юридическим лицам, не состоящим на налоговом учет
Российской Федерации, уплачивается одновременно с эти
выплатами (подробнее см. **п. 3.9.7**).

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

Камеральная проверка обоснованности суммы, заявленной
возмещению, проводится в течение **трех месяцев** со дня пр
ставления налогоплательщиком декларации по НДС (
ст. 88 НК РФ).

Решение о возмещении суммы налога должно быть прин
налоговым органом в течение семи дней после завершен
камеральной проверки, при условии отсутствия нарушен
налогового законодательства.

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

- либо в виде зачета этой суммы в счет погашения
доимок по НДС, другим федеральным налогам, а так
задолженности по соответствующим пеням и штраф
- либо в виде возврата суммы превышения на банк
ский счет налогоплательщика.

Конкретный порядок и сроки возмещения установле
ст. 176 НК РФ.

3.1.3. Плательщики НДС

Плательщиками НДС признаются (**ст. 143 НК РФ**):

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

Не являются плательщиками НДС организации и предпри
матели:

- получившие освобождение от уплаты НДС (ст.
НК РФ);
- перешедшие на упрощенную систему налогообложе
(**ст. 346.11 НК РФ**);

- переведенные на уплату единого налога (но только по тем видам деятельности, которые облагаются этим налогом) (**ст. 346.26 НК РФ**).

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

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

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

3.1.4. Получение права на освобождение от обязанностей плательщика НДС

Статья 145 НК РФ предоставляет право на освобождение от обязанностей плательщика НДС тем организациям и предприятиям, общая выручка которых за каждые **3 предшествующих освобождению месяца** не превысила **2 млн руб.** (без НДС).

Освобождение **не может быть предоставлено** организациям и предпринимателям, реализующим подакцизные товары или ввозящим товары на таможенную территорию Российской Федерации.

Право на освобождение предоставляется на **12 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 **3 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 2008 г. ЗАО «Пончик» получило освобождение от обязанностей плательщика НДС. В августе 2008 г. выручка (без НДС) за июнь, июль и август превысила 2 млн руб. Право на освобождение утрачено с 1 июля 2008 г., 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 **12 последовательных месяцев**, за исключением случая, если их общая выручка за каждые **3 последовательных месяца** превысит **2 млн руб.** либо если будут реализованы подакцизные товары.

Организации (или предприниматели), получившие право на освобождение от уплаты НДС, включают «входящий» НДС в свои затраты, т.е. суммы «входящего» налога уже не могут быть предъявлены ими к вычету из бюджета. «Входящий» НДС, который был принят к вычету до получения освобождения, в некоторых случаях должен быть восстановлен (подробнее см. п. 3.7.2).

ПРИМЕР 3-3

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

ЗАО «Пончик» приобрело пончиковый агрегат стоимостью 118 000 руб. (в том числе 18 000 руб. — НДС).

Вариант 1. ЗАО «Пончик» является плательщиком НДС:

18 000 руб. принимаются к вычету после постановки на учет основного средства. Стоимость агрегата, отраженная на счете 01 «Основные средства», составляет **100 000 руб.**

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

18 000 руб. к вычету не принимаются. Стоимость агрегата, отраженная на счете 01 «Основные средства», составляет **118 000 руб.**

3.1.5. Операции, освобождаемые от НДС

Статья 149 НК РФ содержит перечень операций, признаваемых реализацией, но освобожденных от НДС.

В частности, не подлежат налогообложению:

- реализация медицинских товаров и услуг (по перечню, указанному в данной статье);
- реализация услуг по перевозке пассажиров (за исключением обычного и маршрутного такси);

- осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации);
- реализация услуг учреждениями культуры и искусства (по перечню, указанному в статье);
- некоторые другие виды реализации.

«Входящий» НДС по товарам (работам, услугам), использованным в операциях, перечисленных в вышеупомянутом перечне, к вычету не принимается и включается в затраты[1].

ПРИМЕР 3-4

Включение «входящего» НДС в затраты по операциям, освобождаемым от налога

Медицинский центр «Остаться в живых» оказывает населению услуги, освобожденные от НДС в соответствии со ст. 149 НК РФ. В текущем отчетном периоде реализовано медицинских услуг на сумму 100 руб. (условно). В том же периоде расходы центра составили 59 руб. (в том числе 9 руб. «входящий» НДС).

Поскольку услуги центра НДС не облагаются (т.е. «исходящий» НДС не возникает), весь «входящий» НДС включается в затраты. Прибыль центра равна 41 руб. (100 руб. – 59 руб.).

Некоторые виды операций, которые не облагаются НДС, подлежат лицензированию. Если лицензии у предприятия нет, то НДС взимается в общем порядке.

Предприятие, осуществляющее облагаемые и не облагаемые налогом операции, обязано вести 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).

Сведения об операциях, освобождаемых от НДС, отражаются в приложении к декларации по НДС, причем для каждого

[1] «Входящий» НДС, который был принят к вычету по ресурсам, использованным в операциях, освобожденных от НДС, подлежит восстановлению (подробнее см. п. 3.7.2).

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.

Однако в отношении ряда операций, перечисленных в **п. ст. 149 НК РФ**, отказ от освобождения по НДС не предусмотрен.

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 РФ, и услуга считается реализованной в Российской Федерации.

2. ЗАО «Нуф-Нуф» ведет ремонтные работы здания свинофермы, находящейся в Турции.

Российская Федерация не признается местом реализации для целей НДС, поскольку здание находится в Турции. Объект налогообложения по НДС не возникает.

Местом реализации выполненных работ (оказанных услуг), связанных с **движимым имуществом**, признается Российская Федерация, если это имущество находится на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам), в частности, относятся: монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание.

Местом реализации **транспортных услуг** признается Российская Федерация, если услуги по перевозке и (или) транспортировке оказываются российскими организациями и при этом пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации.

Если услуги относятся к **сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта**, то для целей НДС важно **место фактического оказания услуг**.

ПРИМЕР 3-7

Определение места оказания услуг для целей НДС

Компания оказывает услуги по проведению бизнес-семинаров.

Вариант 1. Семинар проводится в Российской Федерации. Местом реализации признается Российская Федерация. Реализация облагается НДС.

Вариант 2. Семинар проводится во Франции. Российская Федерация не признается местом реализации этих услуг, следовательно, их реализация не облагается НДС.

Для всех остальных видов работ (услуг) в соответствии с НК РФ **место реализации определяется по месту деятельности исполнителя работ (услуг)**.

Однако в виде исключения НК РФ особо выделяет следующие виды услуг:

- услуги по передаче в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских или аналогичных прав;
- консультационные, юридические, бухгалтерские, инжиниринговые, маркетинговые, рекламные услуги, услуги по обработке информации, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- услуги по предоставлению персонала (если персонал работает в месте деятельности покупателя);

- услуги по сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;
- услуги, оказываемые непосредственно в аэропортах Российской Федерации и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание.

Эти услуги считаются оказанными по местонахождению покупателя. (Полный перечень данных услуг содержится в **ст. 148 НК РФ.**)

Под местом деятельности в данном контексте НК РФ фактически признает место регистрации покупателя или продавца. Так, если организация зарегистрирована в Российской Федерации, то Российская Федерация и будет ее местом деятельности.

Необходимо иметь в виду, что если работа (услуга) оказана постоянному представительству иностранного юридического лица в Российской Федерации, то местом деятельности покупателя будет считаться Российская Федерация. Под постоянным представительством понимается зарегистрированное в установленном порядке представительство иностранной организации.

ПРИМЕР 3-8

Определение места оказания услуг для целей НДС

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

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

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

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

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

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

ПРИМЕР 3-9

Определение места оказания услуг для целей НДС

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

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

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

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

Если реализация работ (услуг) носит **вспомогательный характер** по отношению к реализации основных работ (услуг), местом такой вспомогательной реализации является место основной реализации.

3.3. «ИСХОДЯЩИЙ» НДС С РЕАЛИЗАЦИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: МОМЕНТ ВОЗНИКНОВЕНИЯ, СТАВКИ НАЛОГА

3.3.1. Объект обложения НДС

Основным объектом обложения НДС является реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (ст. 146 НК РФ).

Реализацией товаров (работ, услуг) для целей налогообложения признается **передача права собственности** на товары (работы, услуги) **как на возмездной, так и на безвозмездной основе.**

Уплата НДС со стоимости безвозмездно переданных средств (кроме денежных) осуществляется **передающей стороной.**

Исключение составляет передача средств **некоммерческим** организациям на цели их уставной деятельности. Такая передача не признается реализацией и НДС не облагается. Ряд других операций также не признается НК РФ реализацией **(п. 3 ст. 39 НК РФ).** К ним относятся вклады в уставный капитал, вклады, сделанные по договору простого товарищества.

ПРИМЕР 3-10

Объект обложения НДС

Если ЗАО «Пончик» продало оптом 200 упаковок пончиков и еще пять упаковок передало покупателю бесплатно (например, в качестве бонуса), то НДС должен быть начислен со стоимости всех вышеуказанных упаковок, в том числе переданных безвозмездно.

Уплата «исходящего» НДС с рыночной стоимости безвозмездно переданных упаковок осуществляется ЗАО «Пончик».

3.3.2. Момент возникновения «исходящего» НДС по правилам, действовавшим до 2006 г. Методы признания выручки «по отгрузке» и «по оплате»

До 1 января 2006 г. момент возникновения «исходящего» НДС зависел от учетной политики, выбранной самим налогоплательщиком в целях налогообложения.

Это мог быть либо **день отгрузки товаров (работ, услуг)**, либо **день их оплаты**.

Под **отгрузкой** понималась передача права собственности на товары (работы, услуги) покупателю.

Под **оплатой** понималось:

- поступление денежных средств на счет или в кассу непосредственно налогоплательщика (его комиссионера, поверенного или агента);
- прекращение обязательства перед налогоплательщиком зачетом;
- передача налогоплательщиком права требования третьему лицу;
- любые другие прекращения встречного обязательства приобретателя товаров (работ, услуг), за исключением прекращения обязательства путем выдачи покупателем собственного векселя.

В случае если покупатель так и не оплатил полученные товары, а продавцом был выбран метод «по оплате», то «исходящий» НДС признавался продавцом на наиболее раннюю из указанных ниже дат:

- день уступки дебиторской задолженности новому кредитору;
- день истечения срока исковой давности долга;
- день списания дебиторской задолженности.

Таким образом, несмотря на то, какой метод был выбран организацией, рано или поздно НДС пришлось бы уплатить в бюджет в полной сумме, даже если бы товары (работы, услуги) остались не оплаченными покупателями.

3.3.3. Момент возникновения «исходящего» НДС по правилам, действующим с 1 января 2006 г.

Начиная **с 1 января 2006 г.** организации уже не вправе самостоятельно решать, каким методом определять налоговую базу по НДС — «по отгрузке» или «по оплате».

Новая редакция **п. 1 ст. 167 НК РФ**, введенная в действие с 1 января 2006 г., установила единый порядок определения налоговой базы по НДС на момент **наиболее раннего события из следующих двух:**

- **отгрузки** (передачи) товаров (работ, услуг);
- **оплаты** (частичной оплаты) товаров (работ, услуг) в счет предстоящих поставок (выполнения работ, оказания услуг).

Если организация до 1 января 2006 г. определяла налоговую базу по НДС **«по отгрузке»**, то она продолжила использование этого метода и далее.

Если до 1 января 2006 г. налоговая база определялась **«по оплате»**, то организация была обязана провести инвентаризацию дебиторской задолженности покупателей **на 31 декабря 2005 г.**

В отношении этой задолженности предусмотрено сохранение ранее действовавшего порядка, т.е. «по оплате», **до января 2008 г.** Суммы задолженности, оставшиеся непогашенными и несписанными, придется включить в налоговую базу по НДС **I квартала 2008 г.**

ПРИМЕР 3-11

Переход на метод «по отгрузке» с 1 января 2006 г.

В 2005 г. ЗАО «Пончик» отгрузило покупателям пончиков на сумму 118 млн руб. (в том числе 18 млн руб. — НДС). В этом же году было получено от покупателей 59 млн руб. (в том числе 9 млн руб. — НДС). Еще 35,4 и 17,7 млн руб. были получены в 2006 и 2007 гг. соответственно. Оставшаяся дебиторская задолженность была списана в конце 2008 г.

Вариант 1. В 2005 г. ЗАО «Пончик» определяло налоговую базу по НДС методом **«по отгрузке»**.

«Исходящий» НДС в 2005 г. был равен 18 млн руб. В последующие годы дополнительных обязательств (корректировок) по НДС не возникло.

Вариант 2. В 2005 г. ЗАО «Пончик» определяло налоговую базу по НДС методом **«по оплате»**.

«Исходящий» НДС в 2005 г. был равен 9 млн руб. «Исходящий» НДС 2006 и 2007 гг. составляет 5,4 и 2,7 млн руб. соответственно. Оставшаяся сумма в размере 0,9 млн руб. (9 – 5,4 – 2,7) подлежит уплате в бюджет по итогам I квартала 2008 г.

3.3.4. Момент возникновения «исходящего» НДС при передаче товаров безвозмездно, при получении авансовых платежей

При передаче товаров (работ, услуг) безвозмездно моментом возникновения обязательств по НДС у **передающей стороны** является **день такой передачи**.

Безвозмездная передача товаров (работ и услуг), проводимая в рекламных целях, не подлежит обложению НДС, если расходы на их приобретение (создание) не превышают **100 руб.** за единицу (подробнее см. **п. 3.9.3**).

Авансовые платежи, полученные в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), **облагаются НДС в момент их получения**.

Авансовые платежи облагаются по **расчетной ставке**, на основании которой НДС выделяется из общей суммы аванса (подробнее см. **п. 3.4.2**).

Исключение составляют авансовые платежи, полученные в счет поставок на экспорт товаров с любым сроком изготовления. Такие авансы НДС не облагаются. Также могут не облагаться НДС авансовые платежи, полученные в счет поставок товаров, срок изготовления которых превышает 6 месяцев (перечень таких товаров установлен Правительством РФ).

Моменты определения налоговой базы по НДС **при строительстве хозяйственным способом** и **по экспортным операциям** рассмотрены в **п. 3.9.2** и **3.8.2** соответственно.

3.3.5. Ставки налога применительно к реализации в Российской Федерации

Базовые ставки

По налогообложению реализации товаров (работ, услуг) в Российской Федерации предусмотрены следующие ставки:

10%

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

18%

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

Расчетные ставки налога

При исчислении НДС с авансовых платежей, с процентов по товарному кредиту, по векселям и облигациям, полученным за реализованные товары (работы, услуги), применяются так называемые **расчетные ставки НДС (10/110** или **18/118** в зависимости от базовой ставки налогообложения).

Расчетные ставки НДС применяются также при реализации имущества, учитываемого с НДС (см. **п. 3.9.1**), при удержании налога с выплат иностранным юридическим лицам (см. **п. 3.9.7**) и в некоторых других случаях.

10/110

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

18/118

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

Ставка 0%

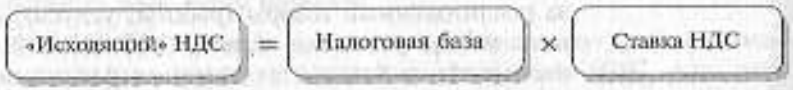
Ставка 0% предусмотрена для экспорта, т.е. для внутренней реализации не применяется (подробнее см. **раздел 3.8**).

0%

Экспортируемые товары (работы, услуги)

3.4. «ИСХОДЯЩИЙ» НДС С РЕАЛИЗАЦИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: ОПРЕДЕЛЕНИЕ ВЕЛИЧИНЫ НАЛОГООБЛАГАЕМОЙ 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



Налоговая база по НДС представляет собой стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), исчисленную исходя из цен, определяемых в соответствии со **ст. 40 НК РФ**. Эта статья содержит принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения, а также принципы контроля налоговыми органами соответствия цен сделок рыночным ценам (подробнее см. **главу 1**).

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

Выручка, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ либо на дату отгрузки, либо на дату оплаты в зависимости от того, какое из событий произошло ранее. (Правила пересчета выручки по товарам, по которым не подтверждено применение ставки 0%, разбираются далее в **п. 3.8.2.**)

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

- авансовые платежи;
- проценты по товарному кредиту, облигациям или векселям, полученным в счет оплаты товаров (работ, услуг);

- суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи (пополнение фондов специального назначения) либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);
- страховые выплаты по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем.

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

3.4.2. Исчисление и уплата НДС с полученных авансов

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

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

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

НДС, уплаченный с аванса, принимается к вычету в том месяце, когда происходит реализация товара. Одновременно, согласно **п. 14 ст. 167 НК РФ**, происходит обычное начисление НДС с реализации (см. **пример 3-12**).

ПРИМЕР 3-12

Исчисление НДС с авансов

В I квартале текущего года ЗАО «Пончик» получило аванс в размере 118 000 руб. Поставка товара осуществлена во II квартале этого же года.

Реализация облагается по ставке 18%.

I квартал

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

II квартал

«Исходящий» НДС с реализации	18 000 руб.
Вычет НДС, ранее уплаченного с аванса	(18 000 руб.)
НДС к уплате	0

3.4.3. Исчисление НДС с процентов, полученных по товарным кредитам, облигациям и векселям

Если в оплату реализованных товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, от покупателя получен процентный вексель или облигация, то денежные средства, поступившие в виде процента (дисконта) по этим ценным бумагам, облагаются НДС в части превышения полученной суммы над суммой, рассчитанной по ставке рефинансирования ЦБ РФ (**ст. 162 НК РФ**).

Аналогичный порядок предусмотрен и для процентов, полученных по товарному кредиту (т.е. в случае, когда вместо денежных средств заемщику предоставляются товары)[1].

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

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

ПРИМЕР 3.13

Исчисление НДС с процентов по векселям

1 марта текущего года ЗАО «Пончик» отгрузило товаров на 360 000 руб. в адрес ЗАО «Винни-Пятачок» и на 1 400 000 руб. — в адрес ЗАО «Осел Иа».

В оплату отгруженных товаров 1 марта от ЗАО «Винни-Пятачок» был получен вексель номиналом 360 000 руб. с условием уплаты 20% годовых. Вексель погашен через 120 дней. ЗАО «Осел Иа» предоставлен товарный кредит на 180 дней под 22% годовых. Ставка рефинансирования ЦБ РФ равна 14% (условно).

Определяем сумму по векселю:

360 000 руб. × 120 дней : 365 дней ×(20% – 14%) = 71 000 руб.

НДС равен: 71 000 руб. × 18/118 = 10 830 руб.

Определяем сумму процентов по товарному кредиту:

1 400 000 руб. × 180 дней : 365 дней ×(22% – 14%) = 55 230 руб.

НДС равен: 55 230 руб. ×18/118 = 8420 руб.

Порядок исчисление НДС по комиссионным операциям, операциям уступки права требования, строительно-монтажным работам для внутреннего потребления, реализации имущества, учитываемого с НДС, подробно рассмотрен в **разделе 3.9**.

---

[1] Проценты, полученные по коммерческим кредитам (т.е. в случае, когда покупатель платит проценты за просрочку платежа по договору), облагаются НДС в полной сумме по расчетной ставке 18/118.

3.5.1. Понятие вычета «входящего» НДС

В **пункте 3.1.1** была представлена схема расчета налога на добавленную стоимость, а именно:



На схеме ясно видно, что налоговые вычеты — это суммы, на которые уменьшается «исходящий» НДС, начисленный к уплате в бюджет.

В подавляющем большинстве случаев налоговые вычеты — это суммы НДС, которые организация должна уплатить за приобретенные товары (работы, услуги). НК РФ называет их суммами налога, **предъявляемыми** покупателям поставщиками товаров (работ, услуг).

При этом под товарами понимается любое имущество, т.е. собственно товары, а также материалы, основные средства, нематериальные активы.

Статья 171 НК РФ содержит перечень вычетов по налогу, среди которых названы суммы НДС:

- **предъявляемые** поставщиками покупателям за приобретаемые товары (работы, услуги);
- **уплаченные** на таможне при ввозе товаров на территорию Российской Федерации;
- **уплаченные** продавцом по реализованным товарам (работам, услугам), в случаях их последующего возврата (отказа от них) покупателем;
- **уплаченные** с полученных от покупателей (заказчиков) авансов под поставки товаров (оказание работ, выполнение услуг) в будущем. НДС, уплаченный по авансам,

принимается к вычету после реализации указанных товаров (работ, услуг) покупателям;

- **уплаченные** при выполнении строительно-монтажных работ хозяйственным способом (подробнее см. **п. 3.9.2**);
- **уплаченные** в бюджет налоговыми агентами, например НДС с платежей иностранным юридическим лицам (подробнее см. **п. 3.9.7**).

3.5.2. Общие условия возмещения «входящего» НДС

До 1 января 2006 г. действовал порядок, согласно которому возмещение «входящего» НДС предоставлялось при обязательном выполнении следующих четырех основных условий:

1) приобретенные товары (работы, услуги) должны были быть **оплачены**;

2) приобретенные товары (работы, услуги) должны были быть **приняты к учету**, т.е. оприходованы;

3) приобретенные товары (работы, услуги) должны были быть приобретены для использования в операциях, **облагаемых НДС** (пусть даже по нулевой ставке);

4) счета-фактуры от поставщиков, а также документы, подтверждающие фактическую уплату «входящего» НДС, должны были быть в наличии. НДС должен быть выделен отдельной строкой в расчетных и первичных документах.

Требование об оплате приобретенных товаров (работ, услуг) являлось обязательным для получения вычета «входящего» НДС **до 1 января 2006 г.**

Под оплатой в НК РФ понималось погашение задолженности перед поставщиком не только деньгами, но и другими способами, такими как:

- зачетом взаимных требований;
- передачей имущества;
- погашением собственного векселя, выданного поставщику;
- передачей поставщику векселя третьего лица.

Начиная с 1 января 2006 г. условие об оплате в большинстве случаев более не актуально. С этого момента НДС, как правило, можно принимать к вычету без оплаты поставщику. Достаточно иметь счет-фактуру от поставщика, отразить в учете полученное имущество (работы, услуги) и использовать их в деятельности, облагаемой НДС.

Однако из общего правила существует ряд исключений.

Во-первых, чтобы принять к вычету НДС **при импорте** товаров, как и прежде, его необходимо сначала уплатить на таможне.

Во-вторых, **налоговые агенты** должны сначала перечислить удержанный налог в бюджет и только после этого они смогут предъявить его к вычету.

В-третьих, вычет НДС по **командировочным расходам** производится только при условии оплаты последних.

В-четвертых, **с 1 января 2007 г.** уплата «входящего» НДС предусмотрена при совершении **товарообменных операций, зачетах взаимных требований**, а также **при использовании в расчетах ценных бумаг**.

В-пятых, вычет НДС, начисленного с **полученных авансов**, со стоимости **строительных объектов, построенных хозяйственным способом**, а также при **возврате товаров (работ, услуг)**, также можно получить только при условии его уплаты в бюджет.

3.5.3. Что означает требование о том, что приобретенные товары (работы, услуги) должны быть приняты на учет?

Данное требование соотносит момент предоставления вычета «входящего» НДС по товарам (работам, услугам) с моментом их отражения в бухгалтерском учете.

Например, если речь идет только о предоплате товара, то возможность вычета НДС отсутствует до момента получения и оприходования товара (т.е. отражения последнего в бухгалтерском учете на **счете 41 «Товары»**).

Также «входящий» НДС не может быть принят к вычету по тем работам и услугам, которые еще не отражены по счетам расходов в бухгалтерском учете из-за отсутствия актов приемки услуг, незавершенности работ и т.д.

Что касается приобретенных основных средств и нематериальных активов, то на практике относительно вычетов сумм «входящего» НДС существует две позиции:

- либо вычет «входящего» НДС становится возможным при отражении стоимости основных средств, завершенных объектов капитального строительства, нематериальных активов на **счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»** (т.е. до ввода их в эксплуатацию);
- либо вычет НДС возможен только после отражения объектов на **счетах 01 «Основные средства»** и **04 «Нематериальные активы»**, т.е. после ввода объектов в эксплуатацию.

Последняя точка зрения часто высказывается налоговыми органами несмотря на то, что НК РФ не соотносит возможность вычета «входящего» НДС по приобретенным основным средствам (нематериальным активам) с их отражением на конкретных счетах бухгалтерского учета.

Расхождение между вышеуказанными позициями становится наиболее существенным, когда речь идет об объектах недвижимости, право собственности на которые подлежит государственной регистрации. До тех пор, пока регистрация не окончена, объект должен отражаться на **счете 08** и, по мнению некоторых налоговых органов, предоставление вычета по НДС невозможно до завершения регистрации.

Арбитражная практика по данному вопросу в целом на стороне налогоплательщиков.

Если при покупке основных средств организация понесла дополнительные расходы по их доставке, установке и монтажу, то суммы НДС, предъявленные плательщику по таким расходам, принимаются к вычету наряду с «входящим» НДС по основным средствам.

3.5.4. Почему для вычетов НДС важен характер использования приобретенных ресурсов?

Здесь и далее под термином **«ресурсы»** мы будем понимать и товары, и работы, и услуги.

По общему правилу, вычеты входящего НДС возможны только в отношении тех ресурсов, которые были использованы в производстве товаров (работ, услуг), облагаемых НДС.

Статья 170 НК РФ специально выделяет четыре случая, когда «входящий» НДС, предъявленный поставщиками, **не принимается к вычету**, а включается в стоимость ресурсов:

1) купленные ресурсы используются при производстве ил
реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от НД
(см. **п. 3.1.5**);

2) предприятие, которое приобрело ресурсы, освобождено
обязанностей плательщика НДС (см. **п. 3.1.4**);

3) ресурсы специально приобретены для операций, не при
знаваемых реализацией для целей НДС (см. **п. 3.3.1**);

4) ресурсы используются для операций, местом реализаци
которых территория Российской Федерации не признает
(см. **раздел 3.2**).

На практике возможна такая ситуация: предприятие приобре
ло ресурсы, которые предполагало использовать для операций
облагаемых НДС. После оплаты и отражения в учете указа
ных ресурсов «входящий» НДС по ним был принят к вычет
Однако затем эти ресурсы были использованы для операци
не облагаемых НДС. Если это произошло, то НДС, ранее пр
нятый к вычету, необходимо восстановить (см. **пример 3-14**).

ПРИМЕР 3-14

Восстановление «входящего» НДС

В январе предприятие приобрело материалы на сумму 118 000 ру
(в том числе 18 000 руб. — НДС). Материалы предполагалось и
пользовать в производстве продукции, облагаемой НДС. 18 000 ру
«входящего» НДС были приняты к вычету после отражения матери
лов в учете.

В мае все вышеуказанные материалы были переданы в уставный к
питал дочернего предприятия. Это означает, что во II квартале нео
ходимо восстановить 18 000 руб. НДС, т.е. увеличить сумму НД
причитающуюся к уплате в бюджет во II квартале.

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

3.5.5. Порядок предоставления вычетов «входящего» НДС по ресурсам, не оплаченным на 1 января 2006 г.

Как упоминалось ранее, **с 1 января 2006 г.** плательщики НД
вправе принимать «входящий» НДС к вычету без его упла
поставщику. Порядок применения вычета «входящего» нал
га по ресурсам, принятым к учету, но не оплаченным
1 января 2006 г., зависит от того, как организация **в 2005**
определяла налоговую базу по НДС — методом **«по отгрузк**
или методом **«по оплате»**.

Если до вступления в силу нового закона (т.е. **до 1 января 2006 г.**) налоговая база по НДС определялась по **мере поступления оплаты**, то порядок вычетов по НДС со стоимости товаров (работ, услуг) и имущественных прав, принятых на учет **до 1 января 2006 г.**, остается прежним **до 2008 г.** То есть налогоплательщики, как и прежде, могут принять этот налог к вычету только по мере оплаты товаров (работ, услуг) при соблюдении остальных условий, установленных **ст. 172 НК РФ**.

Если **до 1 января 2008 г.** налогоплательщик не погасит задолженность перед поставщиком ресурсов, то остаток «входящего» НДС принимается к вычету **в 1 квартале 2008 г.**

Если **до 1 января 2006 г.** налоговая база по НДС определялась **на момент отгрузки** товаров (выполнения работ, оказания услуг), то суммы «входящего» налога принимались к вычету **равными долями в течение первого полугодия 2006 г.** Таким образом, в этом случае вычеты производились независимо от факта уплаты налога поставщикам.

ПРИМЕР 3-15

Переходный период по «входящему» НДС, не оплаченному до 2006 г.

В 2005 г. ЗАО «Пончик» приобрело товаров на сумму 118 млн руб. (в том числе НДС — 18 млн руб.). На конец года сумма неоплаченных товаров была равна 59 млн руб. (в том числе НДС — 9 млн руб.). ЗАО уплачивает НДС ежемесячно.

В 2006 и 2007 гг. общество уплатило поставщикам 35,4 и 11,8 млн руб. соответственно (в том числе НДС — 5,4 и 1,8 млн руб.).

Вариант 1. В **2005 г.** ЗАО определяло НДС с реализации «по оплате».

ЗАО «Пончик» принимает к вычету «входящий» НДС в суммах 5,4 и 1,8 млн руб. в 2006 и 2007 гг. соответственно. Остаток «входящего» НДС — 1,8 млн руб. будет принят к вычету в I квартале 2008 г.

Вариант 2. В **2005 г.** ЗАО определяло НДС с реализации «по отгрузке». Общество приняло к вычету НДС в сумме 1,5 млн руб. ежемесячно с января по июнь 2006 г.

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;
- 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 оприходо

ваны (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 бюджет;
- 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;
- представительские расходы.

НДС по нормируемым расходам можно принять к вычету только в части, относящейся к расходу в пределах норматива. Например, если общий расход составляет 118 руб. (в том числе 18 руб. — НДС) и только половина относится на затраты по нормативу, то вычету подлежит налог только в сумме 9 руб. Остальная сумма списывается за счет чистой прибыли предприятия.

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 — 1372 руб.;
- счета ресторана на сумму 7080 руб., в которых выделен НДС — 1080 руб.;
- счет-фактуру гостиницы за услуги по проживанию на сумму 11 800 руб. (в том числе 1800 руб. — НДС). За услуги по пользованию мини-баром на сумму 2360 руб., (в том числе НДС — 360 руб.).

ЗАО «Пончик» может получить вычет НДС на сумму: 1372 руб. + 1800 руб. = 3172 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 18/118 (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:

- оплаченные работы и услуги должны быть приобретены для осуществления операций, облагаемых НДС;
- работы должны быть выполнены, услуги оказаны.

3.6.7. Вычеты НДС при аренде муниципального или государственного имущества

При аренде муниципального или государственного имущества НДС с арендной платы уплачивается в бюджет непосредственно арендополучателем, который выступает в роли налогового агента по НДС. Уплаченный в бюджет НДС подлежит вычету в общеустановленном порядке.

ПРИМЕР 3-17

Вычет «входящего» НДС при аренде

ЗАО «Пончик» взяло в аренду муниципальное имущество (здание). Стоимость аренды составляет 118 000 руб. (в том числе 18 000 руб. — НДС). Арендная плата перечисляется двумя платежными поручениями: 100 000 руб. — на счет арендодателя, 18 000 руб. — непосредственно в бюджет.

3.6.8. Вычеты НДС при зачете взаимных требований

В ситуации, когда поставщик одновременно является и получателем товаров (работ, услуг), становится возможным проведение зачета взаимных требований.

Факт зачета должен быть оформлен документально, заявлением о зачете встречных требований, которое одно предприятие направляет другому. Сумма НДС в заявлении должна быть выделена отдельной строкой.

Если сумма задолженностей одного предприятия перед другим не равна, взаимозачет оформляется только на меньшую сумму.

Согласно новой редакции **п. 4 ст. 168 НК РФ**, введенной в действие с **1 января 2007 г.**, *«сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, уплачивается налогоплательщику на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг».*

ПРИМЕР 3-18

Вычет «входящего» НДС при зачете взаимных требований

ЗАО «Пончик» отгрузило ЗАО «Осел Иа» пончиков на сумму 118 руб. (условно) (в том числе 18 руб. — НДС).

В свою очередь, ЗАО «Осел Иа» оказало ЗАО «Пончик» транспортные услуги на ту же сумму.

Стороны договорились произвести зачет взаимных требований. Для получения вычета по НДС ЗАО «Пончик» и «Осел» должны перечислить друг другу суммы НДС (18 руб.), а на остальную сумму (100 руб.) подписать акт о зачете взаимных требований.

3.6.9. Вычеты НДС при использовании имущества в расчетах с поставщиками

Если в качестве оплаты полученных товаров (работ, услуг) покупатель передает собственное имущество, то вычет «входящего» НДС производится исходя из балансовой стоимости указанного имущества (**п. 2 ст. 172 НК РФ**). (При этом, как указывалось в **п. 3.3.1**, на стоимость переданного имущества необходимо начислить НДС).

Балансовая стоимость амортизируемого имущества определяется как его первоначальная стоимость за вычетом накопленной амортизации. Переоценки, произведенные в соответствии с законодательством Российской Федерации, также учитываются при определении балансовой стоимости переданного имущества.

Согласно новой редакции **п. 4 ст. 168 НК РФ**, введенной в действие с **1 января 2007 г.**, *«сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, уплачивается налогоплательщику на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг».*

ПРИМЕР 3-19

Правила вычета «входящего» НДС при обмене товарами

ЗАО «Винни-Пятачок» и ЗАО «Осел Иа» заключили договор мены, предусматривающий, что стоимость обмениваемого имущества одинакова и составляет 118 руб. (в том числе 18 руб. — НДС) (условно), что соответствует уровню рыночных цен.

ЗАО «Винни-Пятачок» передало ЗАО «Осел Иа» произведенный мед, себестоимость которого составляет 80 руб. ЗАО «Осел Иа» передало ЗАО «Винни-Пятачок» основное средство первоначальной стоимостью 200 руб. и накопленным износом 100 руб.

Определим сумму НДС.

Для ЗАО «Винни-Пятачок», руб.:

Начисленный исходящий НДС	18
Принятый к вычету «входящий» НДС (80 ×18%)	(14,4)
НДС к уплате в бюджет	3,6

Для ЗАО «Осел Иа», руб.:

Начисленный исходящий НДС	18
Принятый к вычету «входящий» НДС [200 – 100] ×18%	(18)
НДС к уплате в бюджет	0

Для получения вычета ЗАО «Винни-Пятачок» и ЗАО «Осел Иа» должны перечислить друг другу НДС платежными поручениями. Несмотря на то, что ЗАО «Винни-Пятачок» перечислит 18 руб. НДС, вычет НДС составит 14,4 руб.

3.6.10. Вычеты НДС при использовании векселей в расчетах с поставщиками

Передача собственного векселя

Если предприятие выдает поставщику **собственный вексель** в оплату за полученные товары (работы, услуги), то сумма НДС, подлежащая к вычету, определяется исходя из той суммы, которую предприятие уплатит при погашении своего векселя.

Если по договоренности с векселедержателем предприятие погасит собственный вексель не деньгами, а другим имуществом (например, передав в качестве оплаты по векселю партию товаров), то вычет «входящего» НДС производится исходя из балансовой стоимости переданного имущества. (При этом на стоимость переданного имущества необходимо начислить НДС.)

Начиная с **1 января 2007 г.** сумму «входящего» НДС необходимо будет перечислить поставщику (**п. 4 ст. 168 НК РФ**).

Передача векселя третьего лица

Если предприятие-покупатель передает поставщику не собственный вексель, а вексель, выписанный третьим лицом, то необходимо установить, как именно к предприятию-покупателю попал данный вексель. Здесь были возможны две ситуации:

1) вексель был получен предприятием от своего покупателя в качестве оплаты отгруженных ему товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
2) вексель был приобретен предприятием за деньги в качестве финансового вложения.

В первом случае сумма оплаты для целей НДС не может быть больше стоимости реализованных товаров (работ, услуг), во втором — цены приобретения векселя.

Начиная с **1 января 2007 г.** сумму «входящего» НДС необходимо будет перечислить поставщику (**п. 4 ст. 168 НК РФ**).

ПРИМЕР 3-20

Вычет «входящего» НДС при передаче векселя в оплату полученных товаров (работ, услуг)

ЗАО «Винни-Пятачок» приобрело у ЗАО «Осел Иа» вексель номиналом 100 000 руб. за 50 000 руб. Этот вексель ЗАО «Винни-Пятачок» передало ЗАО «Пончик» в качестве оплаты поставленных ему материалов на сумму 118 000 руб. (в том числе 18 000 руб. — НДС). 18 000 руб. НДС было перечислено ЗАВ «Винни-Пятачок» на счет ЗАО «Пончик» платежным поручением.

По мнению налоговых органов, ЗАО «Винни-Пятачок» может предъявить к вычету только 9000 руб. из 18 000 руб. общей суммы перечисленного «входящего» НДС.

3.6.11. Вычеты «входящего» НДС при наличии облагаемых и не облагаемых налогом операций

В случае если предприятие осуществляет одновременно операции как облагаемые, так и не облагаемые НДС, то возникает проблема распределения «входящего» НДС по ресурсам, использованным как для облагаемых, так и для необлагаемых операций.



«Входящий» НДС по ресурсам II группы (см. схему выше) распределяется между облагаемыми и необлагаемыми операциями следующим образом:

$$\text{Процент «входящего» НДС, относимого к облагаемым операциям} = \frac{\text{Выручка (без НДС) от реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС}}{\text{Общая выручка (без НДС) от реализации товаров (работ, услуг)}}$$

Под общей выручкой понимается суммарная облагаемая и необлагаемая реализация за отчетный период.

ПРИМЕР 3-21

Распределение «входящего» НДС

Типография «Робин Бобин» производит два вида продукции: газету «Лесные новости», реализация которой освобождается от НДС, и журнал «Пчеловод», реализация которого облагается НДС по ставке 18% (условные). Выручка от реализации газеты для целей НДС в первом квартале составила 100 руб.

Выручка от реализации журнала в первом квартале составила 1062 руб. (в том числе 162 руб. — НДС) Для печати газеты и журнала использовалась разная бумага, все остальные ресурсы (краска, оборудование) были общими.

Стоимость бумаги для газеты — 59 руб. (в том числе 9 руб. — НДС). Стоимость бумаги для журнала — 708 руб. (в том числе 108 руб. — НДС).

Стоимость краски (общий ресурс) составила 236 руб. (в том числе 36 руб. — НДС). Стоимость прочих общих ресурсов — 354 руб. (в том числе 54 руб. — НДС).

НДС по газетной бумаге в сумме 9 руб. включается в стоимость бумаги (так как он непосредственно относится к необлагаемой продукции); по бумаге для журнала в сумме 108 руб. подлежит вычету; по краске и прочим ресурсам подлежит распределению.

$$\frac{\text{Выручка от реализации газеты}}{\text{Общая выручка без НДС}} = \frac{100}{100 + 900} = 10\%.$$

То есть 10% «входящего» НДС по краске и прочим ресурсам вычету не подлежат и включаются в затраты: 10% ×(36 + 54) = 9 руб. Остальные 90%, или 81 руб., подлежат вычету в общеустановленном порядке.

Нередко доля не облагаемых НДС товаров (работ, услуг) в общей реализации бывает очень незначительной. Распределение «входящего» НДС в этом случае не принесло бы бюджету значительных выгод, а лишь усложнило бы контроль за правильностью исчисления налога и создало бы дополнительные проблемы для налогоплательщиков.

В связи с вышеизложенным на основании **ст. 170 НК РФ** налогоплательщики вправе производить вычет «входящего» НДС в полной сумме, если отношение стоимости ресурсов, использованных для необлагаемых операций, к общей стоимости ресурсов **не превысит** 5% в данном отчетном периоде. Показатели стоимости ресурсов учитываются без НДС.

ПРИМЕР 3-22

Распределение «входящего» НДС

Возьмем условие предыдущего примера. Для изготовления журнала, реализация которого облагается НДС, потребовалась бумага, краска и прочие ресурсы. Стоимость бумаги без НДС — 600 руб. (708 – 108). Общая стоимость краски и прочих расходов без НДС — 500 руб. (236 + 354 – 36 – 54). На журнал приходится 90% общих затрат, или 450 руб. (500 ×90%) (используется коэффициент, рассчитанный в предыдущем примере).

Итого общие затраты по журналу без НДС составляют 1050 руб. (600 + 450). Затраты на газету без НДС составили:

- бумага — 50 руб. (59 – 9);
- краска и прочие расходы — 50 руб. (500 ×10%).

Всего: 100 руб.

Рассчитаем долю затрат на газету в общих затратах:

100 : (1050 + 100) = 8,7%.

Таким образом, в данной ситуации распределение «входящего» НДС необходимо.

Налогоплательщики должны организовать раздельный учет ресурсов, используемых для облагаемых и освобожденных от НДС операций. При отсутствии такого учета весь «входящий» НДС списывается за счет собственных средств предприятия (т.е. за счет чистой прибыли).

3.7. ВОССТАНОВЛЕНИЕ «ВХОДЯЩЕГО» НДС, РАНЕЕ ПРИНЯТОГО К ВЫЧЕТУ

3.7.1. Восстановление «входящего» НДС

Одно из условий принятия к вычету «входящего» НДС по приобретаемым предприятием ресурсам заключается в том, чтобы в последующем эти ресурсы были использованы для операций, облагаемых налогом. Таким образом, если изначально известно, что ресурс будет использован для операций, не облагаемых НДС, то вычет «входящего» НДС в момент приобретения ресурса не производится.

Однако на практике в момент приобретения основных средств, товаров (работ, услуг) не всегда можно определить, на какие именно цели они будут использованы в будущем. Если у предприятия нет необлагаемых операций, то предполагается, что оно имеет право на вычет «входящего» НДС по всем приобретаемым ресурсам. А если такие операции появятся в будущем, то ранее произведенный вычет «входящего» НДС по ресурсам, фактически использованным на необлагаемые операции, придется аннулировать, а точнее, восстановить.

ПРИМЕР 3-23

Восстановление «входящего» НДС

В I квартале текущего года ЗАО «Пончик» приобрело материалов на сумму 118 000 руб. Все материалы предназначались для использования в производстве. Однако во II квартале было принято решение передать часть материалов стоимостью 11 800 руб. в качестве вклада в уставный капитал дочерней компании, учреждаемой ЗАО «Пончик». Данная операция не признается реализацией согласно НК РФ.

Последствия данной операции по НДС будут следующими.

В I квартале:

- «входящий» НДС к вычету — (18 000 руб.).

Во II квартале:

- восстановление «входящего» НДС по вкладу в уставный капитал — 1800 руб.

Таким образом, во II квартале у ЗАО «Пончик» возникает дополнительное обязательство по НДС в сумме восстановленного налога.

3.7.2. Порядок восстановления «входящего» НДС. Расчет суммы НДС к восстановлению

Статья 170 НК РФ содержит перечень случаев, когда суммы «входящего» НДС по приобретенным ресурсам, принятые налогоплательщиком к вычету, подлежат восстановлению:

1) ресурсы в последующем использованы для операций, освобожденных от налогообложения (см. **п. 3.1.5**);

2) ресурсы в последующем использованы для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации (см. **раздел 3.2**);

3) ресурсы в последующем использованы для операций, не признаваемых НК РФ реализацией. Это, в частности, относится к передаче ресурсов в виде вклада в уставный капитал создаваемых хозяйственных обществ или товариществ (см. **п. 3.3.1**);

4) налогоплательщик, ранее получивший вычет «входящего» НДС по ресурсам, в последующем получает освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС (см. **п. 3.1.4**) или переходит на специальный режим (упрощенную систему налогообложения, ЕНВД).

Во всех этих случаях восстановлению подлежит:

- по товарам и материалам — налог, который был ранее принят к вычету, в полной сумме;
- по основным средствам и нематериальным активам — налог, который был ранее принят к вычету, в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценок.

В отношении **недвижимого имущества и построенных объектов основных средств** закон содержит особые условия (см. **п. 3.7.3**).

Восстановленную сумму налога налогоплательщик включает в расходы для целей налогообложения (**п. 3 ст. 170 НК РФ**).

Во всех случаях (кроме перехода на специальные режимы) НДС подлежит восстановлению в том налоговом периоде, в котором ресурс использован для операций, не облагаемых НДС.

При переходе на специальные режимы (на упрощенную систему налогообложения, единый налог на вмененный доход) восстановление налога производится в периоде, предшествующем такому переходу.

ПРИМЕР 3-24

Восстановление «входящего» НДС

В январе текущего года ЗАО «Пончик» приобрело агрегат для производства пончиков стоимостью 354 000 руб. (в том числе НДС — 54 000 руб.). Срок полезного использования агрегата составляет 4 года, или 48 месяцев.

В августе текущего года агрегат был передан в качестве вклада в уставный капитал дочернего предприятия ЗАО «Пончик».

Последствия вышесказанного по НДС будут следующими.

В I квартале:

«входящий» НДС к вычету — 54 000 руб.

В III квартале:

восстановление «входящего» НДС по вкладу в уставный капитал — 46 125 руб.

Остаточная стоимость агрегата равна: 300 000 – 300 000 ×7 : 48 = = 256 250 руб. [амортизация начисляется начиная с февраля], НДС с остаточной стоимости равен: 256 250 ×18% = 46 125 руб.

Таким образом, в III квартале у ЗАО «Пончик» возникает дополнительное обязательство по НДС в размере восстановленного налога.

3.7.3. Восстановление «входящего» НДС по объектам недвижимости

Особого внимания заслуживает **п. 6 ст. 171 НК РФ**, который устанавливает правила восстановления ранее принятой к вычету суммы НДС по приобретенному недвижимому имуществу и построенным объектам основных средств. (Этот порядок не применяется в случае, когда объект недвижимости передается в уставный капитал. В этом случае восстановление НДС осуществляется по общей схеме, описанной в **п. 3.6.2.**)

Итак, **п. 6 ст. 171 НК РФ** регулирует восстановление НДС, принятого к вычету:

- при проведении подрядчиками капитального строительства объектов недвижимости и основных средств;
- при приобретении недвижимого имущества (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, космических объектов);
- при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Восстановление НДС производится по окончании каждого календарного года в течение **10 лет** начиная с года, в котором начали амортизировать объект недвижимости.

По объектам недвижимости, построенным подрядным способом, восстанавливается НДС, предъявленный подрядчиками, а по недвижимости, построенной хозяйственным способом, — сумма налога, исчисленного при выполнении строительно-монтажных работ.

НДС необходимо восстанавливать в конце каждого календарного года в течение 10 лет. Отсчет 10-летнего срока следует начинать с даты начисления амортизации по основному средству. Налог к восстановлению рассчитывается в конце каждого года следующим образом:

1) общий налог, принятый ранее к вычету по объекту недвижимости или по построенному основному средству, делится на 10;
2) по итогам каждого года из 10 лет определяется доля не облагаемых НДС операций в их общей сумме;
3) эта доля умножается на сумму, полученную в п. 1.

ПРИМЕР 3-25

Восстановление «входящего» НДС

В декабре 2004 г. ЗАО «Пончик» приобрело здание за 23,6 млн руб. [в том числе НДС — 3,6 млн руб.]. В январе 2008 г. оно решило перейти на упрощенную систему налогообложения. До этого перехода оно уплачивало НДС по всей реализации и не имело операций, не облагаемых НДС.

До принятия решения о переходе на упрощенную систему налогообложения здание амортизировалось ровно 3 года. Следовательно, на один год приходится 360 000 руб. налога (3 600 000 руб. : : 10 лет).

Поскольку первые 3 года общество являлось обычным плательщиком НДС и доля необлагаемых операций была равна 0, то восстановление налога за этот период не происходит.

Начиная с 2008 г. производится восстановление НДС в сумме 360 000 руб. ежегодно, так как общество больше не платит НДС.

Статьей 171 НК РФ предусмотрены две ситуации, когда НДС по объектам недвижимости и построенным основным средствам восстанавливать не нужно:

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

ПРИМЕР 3-26

Восстановление «входящего» НДС

В январе 2008 г. ЗАО «Пончик» решило перейти на упрощенную систему налогообложения. 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 2000 г.

Восстановление НДС, ранее принятого к вычету, по этому объекту не производится.

3.8. НУЛЕВАЯ СТАВКА НДС. ЭКСПОРТНЫЕ ОПЕРАЦИИ

3.8.1. Экспорт. Общие положения

Под экспортом понимается таможенный режим, при котором товары вывозятся за пределы Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе. Экспорт облагается НДС по ставке 0%. Однако нельзя утверждать, что экспорт освобожден от НДС.

Как указывалось в предыдущем разделе, «входящий» НДС по ресурсам, использованным для операций, не облагаемых НДС, не подлежит вычету, а включается в расходы. Это происходит потому, что «исходящего» НДС по этим операциям просто нет, ведь они не облагаются НДС (освобождаются от налога).

Что касается экспорта, то здесь возникает объект налогообложения — стоимость экспортируемых товаров. Правда, затем эта сумма умножается на ставку 0% и таким образом становится нулевой. Однако само наличие налоговой базы и «исходящего» НДС (пусть и нулевого) позволяет предъявить к вычету «входящий» НДС по экспортируемым товарам.

Нулевая ставка НДС предполагает **особые** правила для исчисления «исходящего» и «входящего» НДС, которые существенно отличаются от правил для внутренней реализации, рассмотренных в предыдущих разделах, а именно:

- «исходящий» НДС по экспорту возникает в момент подтверждения или неподтверждения экспорта (а не в момент отгрузки или оплаты, как по обычным операциям);
- «входящий» НДС по экспорту не может быть предъявлен к вычету до подтверждения либо неподтверждения экспорта.

При этом также должны соблюдаться общие правила для вычета «входящего» НДС (см. п. 3.5.2).

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** квартала (а с 1 января 2008 г.), 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 квартала (с 1 января 2008 г.), в котором был подан полный пакет подтверждающих документов. Это должно произойти в течение **180 дней** с даты экспорта;
- экспорт считается **неподтвержденным**, если пакет документов не представлен в течение 180 дней с даты экспорта. **Обязательство начислить НДС по неподтвержденному экспорту возникает на 181-й день с даты экспорта.**

База для расчета НДС определяется «задним числом» по курсу, действовавшему на дату экспортной отгрузки. Однако, если оплата экспортных товаров производилась после этой даты, то выручку необходимо будет пересчитать в рубли на дату их оплаты (п. 3 ст. 153 НК РФ).

ПРИМЕР 3-27

Применение нулевой ставки НДС

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

Экспортная отгрузка имела место 3 марта. Стоимость контракта — 200 000 евро.

Курсы евро (условно): 3 марта — 36 руб./евро; 30 июня — 37 руб./евро; 30 августа — 38 руб./евро.

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

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

Сумма реализации на экспорт составила: 200 000 евро ×37 руб. = = 7 400 000 руб. «Исходящий» НДС: 7 400 000 руб. ×0% = 0.

Вариант 2. Пакет документов, подтверждающих экспорт, в текущем году не представлен. **30 августа** (т.е. на 181-й день с даты экспорта) экспорт считается неподтвержденным.

Сумма облагаемой НДС реализации по неподтвержденному экспорту: 200 000 евро ×36 руб. (курс на дату экспорта) = 7 200 000 руб. (плюс должна быть произведена корректировка НДС с учетом изменения курса на дату оплаты экспорта).

Начиная с 1 января 2006 г. экспортеры **не должны** уплачивать НДС с полученных по контракту сумм авансов (**п. 9 ст. 154 НК РФ**).

3.8.3. Документы, подтверждающие экспорт

Статья 165 НК РФ содержит несколько перечней документов, представляемых в налоговые органы для подтверждения экспорта. Эти перечни различаются в зависимости от того, как происходит экспорт: напрямую экспортером или через посредника. В общем случае, когда экспорт осуществляется непосредственно экспортером, в перечень документов, подтверждающих экспорт, включаются:

- **экспортный контракт** с иностранным партнером (или его копия);
- **банковская выписка**, подтверждающая поступление экспортной валютной выручки в Российскую Федерацию (или ее копия);
- **грузовая таможенная декларация (ГТД)** или ее копия с отметками таможни, осуществившей выпуск товаров в режим экспорта, и пограничного таможенного органа, через который товар был вывезен за таможенную территорию (эти таможни могут как совпадать, так и быть различными);
- **копии транспортных, товаросопроводительных документов с отметками пограничной таможни.**

3.8.4. Применение ставок 10 и 18% по неподтвержденному экспорту

Как отмечалось в **п. 3.8.2**, если в течение **180 дней** с даты экспорта экспортер не представил пакет документов, подтверждающих экспорт, то на **181-й день** экспорт приобретает статус неподтвержденного.

Последствиями признания экспорта неподтвержденным является подача исправленной декларации по НДС за тот период, в котором произошла экспортная отгрузка, и исчисление НДС с неподтвержденного экспорта.

Согласно **п. 9 ст. 165 НК РФ** НДС нужно начислять по ставкам **10%** и **18%** в зависимости от вида товаров.

Применение расчетных ставок для неподтвержденного экспорта не предусмотрено.

3.8.5. Вычет «входящего» НДС по экспортным операциям

Основные условия для получения вычета «входящего» НДС (товар получен, оплачен и необходимые документы имеются в наличии) распространяются и на экспортные операции.

Однако для получения вычета «входящего» НДС по экспортным товарам также необходимо выполнение дополнительного условия, а именно: подтверждение или неподтверждение экспорта.

Пунктом 10 ст. 165 НК РФ определено, что порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0%, устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Исходя из этого принятый в организации порядок расчета целесообразно подробно и конкретно описать в учетной политике организации для целей налогообложения. Это поможет избежать споров с налоговыми органами. Кроме того, отсутствие установленной методики расчета позволит инспектору при проведении проверки применить свой способ расчета, который может быть невыгоден налогоплательщику.

ПРИМЕР 3-28

Применение нулевой ставки НДС по экспорту

Стоимость контракта — 200 000 евро. Дата экспорта — 3 марта.

Сумма «входящего» НДС по экспортным товарам — 800 000 руб. Курсы евро (условно): 3 марта — 36 руб./евро; 30 июня — 37 руб./евро.

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

Экспорт подтвержден 30 июня (последний день квартала, в котором представлены документы). Сумма реализации, облагаемой по нулевой ставке, равна: 200 000 евро ×37 руб. = 7 400 000 руб.

«Исходящий» НДС по подтвержденному экспорту: 7 400 000 руб. × × 0% = 0.

«Входящий» НДС по подтвержденному экспорту — 800 000 руб.

Итого НДС к возмещению из бюджета — 800 000 руб.

Вариант 2. Пакет документов, подтверждающих экспорт, не представлен. 30 августа (181-й день с даты экспорта) экспорт приобретает статус неподтвержденного.

Вносятся исправления в декларацию на дату экспортной отгрузки (т.е. за I квартал).

«Исходящий» НДС по неподтвержденному экспорту: 200 000 евро × × 36 руб. ×18% = 1 296 000 руб.

«Входящий» НДС по неподтвержденному экспорту — 800 000 руб.

Итого НДС к уплате в бюджет — 496 000 руб.

Таким образом, в исправленной декларации по НДС за март возникает дополнительная сумма НДС к уплате в размере 496 000 руб. Дополнительно будет сделана корректировка «исходящего» НДС с учетом изменения курса на дату оплаты.

Возмещение «входящего» НДС по экспорту не производится автоматически (**ст. 176 НК РФ**). Необходимо получить согласие налоговых органов, которые производят проверку представленных экспортером документов. Максимальный срок для подобной проверки, установленный НК РФ, составляет **3 месяца** со дня представления экспортером налоговой декларации.

3.8.6. Начисление пени на сумму НДС в результате неподтверждения экспорта

Исправление деклараций по НДС «задним числом» и перерасчет налоговых обязательств на дату экспорта приводит к возникновению пени за просрочку уплаты налога.

Пеня начисляется в размере **1/300 ставки ЦБ РФ** за каждый день просрочки уплаты налога начиная со дня, следующего за последним сроком уплаты налога, по день уплаты налога включительно.

ПРИМЕР 3-29

Расчет пени на сумму НДС по неподтвержденному экспорту

Вернемся к данным предыдущего примера. Задолженность по НДС — 496 000 руб. отражается в исправленной декларации за I квартал и подлежит уплате в срок до 20 апреля включительно. Однако, поскольку декларация за I квартал исправлена «задним числом» и НДС уже не мог быть уплачен до 20 апреля (включительно), то имеет место просрочка уплаты налога. Пеня будет начисляться на сумму 496 000 руб. с 21 апреля по 1/300 ставки ЦБ РФ за каждый день просрочки.

3.8.7. Экспорт работ (услуг)

Нулевая ставка НДС предусмотрена НК РФ для следующих работ (услуг) (**ст. 164 НК РФ**):

- работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией экспортируемых товаров, в том числе работ (услуг) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых товаров (если они выполняются российскими организациями (индивидуальными предпринимателями), кроме российских перевозчиков на железнодорожном транспорте);
- работ (услуг) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории;
- работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;
- услуг по перевозке пассажиров и багажа (если пункты направления или назначения располагаются за пределами Российской Федерации);
- работ (услуг), выполняемых в космическом пространстве, а также связанных с ними наземных работ.

Так же, как и при экспорте товаров, при экспорте работ (услуг) для подтверждения права использовать нулевую ставку налога нужно собрать документы, подтверждающие экспорт. Конкретные перечни этих документов указаны в **ст. 165 НК РФ**.

3.9.1. Исчисление НДС при продаже имущества

При продаже имущества сумма НДС определяется по расчетной ставке **18/118** от общей продажной цены. Исключение 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;
- служебные легковые автомобили и микроавтобусы, приобретенные **до 1 января 2001 г.**;
- имущество, приобретенное у граждан и предпринимателей, освобожденных от НДС;
- любое другое имущество, учитываемое на балансе с НДС, независимо от причин, по которым налог не был принят к вычету при приобретении.

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

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

ПРИМЕР 3-30

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

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

Выручка от реализации, в 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 × 18/118)	4 576

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	(4 576)
Остаточная стоимость, по данным **налогового** учета (240 000 – 90 000)	(150 000)
Прибыль от реализации	5 424

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. Начиная с **1 января 2006 г.** НДС, предъявленный подрядчиком, принимается к вычету у заказчика в общеустановленном порядке. Правила, действовавшие **до 1 января 2006 г.**, изложены в **таблице 3.1**.

Строительство хозяйственным способом

Начиная с **1 января 2006 г.** НДС со стоимости строительства следует начислять в течение всего срока создания объекта.

Моментом определения налоговой базы по НДС будет последний день месяца каждого налогового периода независимо от того, введено в эксплуатацию основное средство или нет. То есть в 2008 г. НДС будет начисляться **ежеквартально**.

Предъявить к вычету эти суммы организация сможет только после их уплаты. В новой редакции **п. 5 ст. 172 НК РФ** сохранена формулировка «по мере уплаты в бюджет». Так что, прежде чем заявить вычет, организации придется уплатить налог (иными словами, отразить НДС со стоимости строи-

тельства и одновременно поставить эту же сумму к вычету в одном и том же налоговом периоде нельзя).

Вычет по материалам, приобретенным для строительно-монтажных работ, а также по НДС, предъявленному подрядчиками (если они привлекались), можно произвести уже после получения счета-фактуры и оприходования материалов (строительных работ от подрядчиков), что предусмотрено **п. 5 ст. 172 НК РФ.**

ПРИМЕР 3-31

НДС при строительстве хозяйственным способом

В январе текущего года ЗАО «Пончик» начало строительство производственного здания хозяйственным способом. Строительство было завершено, и здание поставлено на учет в июне того же года. Тогда же была получена государственная регистрация здания. Стоимость строительства составила, тыс. руб.:

- стоимость материалов — 5664 (в том числе 864 — НДС);
- зарплата строительных рабочих — 1100;
- единый социальный налог на зарплату строительных рабочих — 256;
- строительные услуги третьих лиц — 2242 (в том числе 342 — НДС)[1];

Стоимость строительства (без НДС):

5664 – 864 + 1100 + 256 + 2242 – 342 = 8056.

НДС по ставке 18%:

8056 ×18% =1450.

«Исходящий» НДС отражается в декларациях по НДС за I и II кварталы в суммах, зависящих от конкретных объемов выполненных работ. Общая сумма начисленного НДС за указанный период равна 1450 тыс. руб.

Этот НДС может быть частично принят к вычету во II квартале (в сумме «исходящего» НДС по строительству за I квартал), частично — в III квартале (в сумме «исходящего» НДС по строительству за второй квартал).

«Входящий» НДС по материалам и услугам третьих лиц принимается к вычету (864 + 342 = 1206 тыс. руб.) по мере предъявления поставщиками счетов за указанные материалы и услуги и их отражения в учете ЗАО.

---

[1] Позиция налоговых органов: стоимость услуг субподрядчиков включать в облагаемую базу по НДС.

Переходные положения по вычету «входящего» НДС по строительно-монтажным работам, произведенным до 2006 г.

Порядок предоставления вычетов по «входящему» НДС в данной ситуации изложен в **табл. 3.1**:

Таблица 3.1

Вычеты «входящего» НДС по строительно-монтажным работам

Налог на добавленную стоимость	Момент принятия к вычету НДС по работам, выполненным	
	до 1 января 2005 г.	с 1 января 2005 г. до 1 января 2006 г.
Уплаченный подрядчикам, выполняющим строительные работы	По мере постановки построенного объекта на учет либо после реализации незавершенного строительства	Равными долями в течение 2006 г. Если объект принят на учет или реализован в 2006 г., оставшаяся сумма вычета отражается в момент постановки на учет или реализации
Исчисленный со стоимости СМР для собственного потребления и уплаченный в бюджет	После начала начисления амортизации по построенному объекту и уплаты начисленного в бюджет налога	После уплаты в бюджет НДС, начисленного со стоимости СМР (сам налог начисляется на 31 декабря 2005 г.)
Уплаченный поставщикам материалов, использованных при строительстве для собственных нужд	По мере постановки на учет объектов капстроительства либо при реализации незавершенного строительства	31 декабря 2005 г. при расчете НДС по СМР, выполненным в 2005 г.

3.9.3. НДС при использовании произведенных товаров (работ, услуг) для собственных нужд предприятия, при раздаче товаров в рекламных целях

Потребление для собственных нужд

Если предприятие является одновременно производителем и потребителем товаров (работ, услуг), то согласно НК РФ стоимость таких товаров (работ, услуг) облагается НДС. В этом случае налог определяется исходя из тех цен, по которым предприятие продавало идентичные товары (работы, услуги).

ПРИМЕР 3-32

НДС при отпуске ресурсов для внутреннего потребления

Автомобильный завод передает 2 автомобиля собственного изготовления дому отдыха, который числится на балансе завода. Стоимость переданных машин облагается НДС.

Исключением из вышеуказанного правила является случай, когда стоимость товаров (работ, услуг) включается в расходы предприятия, уменьшающие налогооблагаемую прибыль (в том числе через амортизацию).

ПРИМЕР 3-33

НДС при отпуске ресурсов для внутреннего потребления

Автомобильный завод передает 2 автомобиля собственного изготовления своим производственным службам. Стоимость переданных автомобилей уменьшает налогооблагаемую прибыль через амортизационные отчисления и, следовательно, не облагается НДС.

Раздача товаров в рекламных целях

Долгое время предметом споров организаций и налоговых органов оставалась бесплатная раздача товаров во время рекламных акций. Многочисленные письма фискальных органов требовали начислять НДС со стоимости безвозмездно розданных товаров.

Начиная с **1 января 2006 г.** в соответствии с **подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ** освобождается от налогообложения передача в рекламных целях таких товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают **100 руб.** Следовательно, товары, стоимость которых больше установленного лимита, при бесплатной раздаче во время массовых рекламных кампаний должны облагаться налогом.

ПРИМЕР 3-34

НДС при раздаче призов в рекламных целях

В декабре текущего года ЗАО «Пончик» заказало 1000 сувенирных календарей для бесплатного распространения среди клиентов. Стоимость одного календаря составляет 354 руб. (в том числе 54 руб. – НДС). Все календари были розданы покупателям в этом же месяце.

Последствия данной операции в целях НДС за январь 2007 г., следующие:

«исходящий» НДС[1] : 1000 ×(300 – 100) ×18% = 36 000 руб.;

вычет «входящего» НДС[2] : 36 000 руб.

НДС к уплате: 0

---

[1] «Исходящий» НДС рассчитывается с суммы превышения стоимости приобретения календарей (без НДС) над нормативом – 100 руб. за календарь.

[2] Вычет «входящего» НДС производится только с той части затрат на покупку календарей, которая облагается налогом.

3.9.4. Исчисление НДС при уступке права требования

Под уступкой права требования понимается передача дебиторской задолженности от одного лица другому. Указанная уступка оформляется договором цессии. Первоначальный кредитор именуется **цедентом**, предприятие, приобретающее право требования, — **цессионарием**.

НДС у цедента

Уступка права требования с убытком не влияет на сумму НДС у цедента (т.е. налог все равно подлежит уплате в полной сумме).

Если у цедента возникает прибыль от операции, то она облагается НДС по расчетной ставке **10/110** или **18/118** (в зависимости от вида товара).

Если товар, по которому имела место уступка, НДС не облагается, то прибыль от сделки цессии также не облагается.

ПРИМЕР 3-35

НДС у цедента

5 января ЗАО «Пончик» отгрузило ЗАО «Осел Иа» продукцию на 118 руб. (условно), в том числе 18 руб. — НДС. 10 апреля дебиторская задолженность ЗАО «Осел Иа» была передана другому предприятию по договору цессии:

вариант 1 — за 50 руб.;

вариант 2 — за 129,8 руб.

Обязательство по НДС во II квартале в варианте 1 не возникает, так как общество учло налог (18 руб.) в декларации за I квартал, и тот факт, что дебиторская задолженность продана с убытком, на начисленный НДС не оказывает никакого влияния.

В варианте 2 прибыль, образовавшаяся от уступки долга, в размере 118 руб. (129 – 118) облагается НДС по расчетной ставке. Сумма налога составит: 11,8 ×18/118 = 1,8 руб.

НДС у цессионария

Предприятие-цессионарий, купившее право требования, может или само истребовать деньги с дебитора, или снова перепродать право требования этой задолженности. Если в результате вышеуказанных операций цессионарий получит прибыль, то она будет облагаться НДС по расчетной ставке **18/118** вне зависимости от вида товаров (работ, услуг), по которым произошла уступка.

ПРИМЕР 3-36

НДС у цессионария

Предприятие купило дебиторскую задолженность за 50 руб. (условно). С дебитора получено 80 руб. НДС рассчитывается следующим образом: (80 – 50) ×18/118 = 4,57 руб.

3.9.5. Исчисление НДС при посреднических операциях

НДС у посредника

Посредник платит НДС только со своего вознаграждения по ставке **18%** (независимо от того, какие товары (работы, услуги) он продает — облагаемые НДС по ставке **10%** или **18%** либо освобожденные от налога). Исключение составляют следующие операции:

- предоставление в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российскую Федерацию;
- реализация медицинских товаров по перечню, утвержденному Правительством РФ;
- оказание ритуальных услуг;
- реализация изделий народных художественных промыслов (с учетом отдельных ограничений).

При реализации этих товаров (работ, услуг) НДС не платят как сами продавцы, так и посредники.

Авансы, полученные посредником от покупателей, облагаются у него только в части причитающегося НДС, посреднического вознаграждения.

НДС у собственника (продавца)

Собственник (продавец) рассчитывает «исходящий» НДС исходя из полной суммы проданного товара, включающей в себя комиссионное вознаграждение.

В соответствии с требованиями НК РФ посредник обязан предоставлять отчет собственнику (продавцу) об отгруженных товарах и о полученных от покупателей средствах (если посредник участвует в расчетах).

НДС, уплаченный посреднику, подлежит вычету у собственника (продавца) на общих основаниях.

ПРИМЕР 3-37

НДС при совершении посреднических операций

В январе текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» (комитент) и ЗАО «Осел Иа» (комиссионер) заключили договор комиссии, согласно которому «Осел Иа» (комиссионер) обязуется продать партию меда, полученного от ЗАО «Винни-Пятачок» (комитента), за 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.).

Комиссионное вознаграждение составляет 10% от цены сделки, или 11 800 руб. (в том числе НДС — 1800 руб.).

ЗАО «Осел Иа» участвует в расчетах, т.е. получает деньги от покупателей и перечисляет их комитенту с удержанием суммы своего комиссионного вознаграждения.

Мед был отгружен комитентом комиссионеру в марте текущего года. ЗАО «Осел Иа» отгрузило мед покупателю в апреле текущего года. Выручка от продажи меда (за минусом комиссии) была перечислена комитенту в июле текущего года. Также в июле был выставлен счет комиссионера за комиссионные услуги, и подписан акт приемки-передачи этих услуг.

Последствия в целях НДС вышеуказанных сделок будут следующими.

Для ЗАО «Винни-Пятачок»:

- март (I квартал) — НДС не возникает, т.к. не переходит право собственности на мед. (Однако некоторые налоговые органы на местах требуют начислить НДС по факту отгрузки, ссылаясь на использование слова «отгрузка» в тексте НК РФ);
- апрель (II квартал) — начисляется «исходящий» НДС в сумме 18 000 руб.;
- июль (III квартал) — принимается к вычету «входящий» НДС по услугам комиссионера — 1800 руб.

Для ЗАО «Осел Иа»:

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

Начиная с января 2006 г. российские организации — посредники иностранных фирм, продающие товары на территории Российской Федерации в соответствии с договорами поручения (комиссии, агентских договоров) и участвующие в расчетах, признаются налоговыми агентами.

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

ПРИМЕР 3-38

НДС при совершении посреднических операций

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

Сумма комиссии составляет 10%.

Товары проданы в апреле.

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

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

3.9.6. Исчисление НДС при импорте товаров

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

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

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

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

НДС определяется по формуле: (ТС + ТП + А) ×N : 100%,

где ТС — таможенная стоимость импортируемых товаров;

ТП — таможенная пошлина[1];

А — акциз[1];

N — ставка НДС.

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

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

Вычет НДС предоставляется после оприходования импортных товаров на балансе предприятия.

ПРИМЕР 3-39

НДС при импорте товаров

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

Сумма НДС, уплачиваемого таможне, составит:

(100 000 + 10 000 (пошлина) + 20 000 (акциз)) ×18% = 23 400 руб.

3.9.7. Исчисление НДС при осуществлении расчетов с иностранными юридическими лицами

Приобретение товаров у иностранных юридических лиц, не состоящих на налоговом учете в Российской Федерации

Если российская компания платит иностранной компании за товары, ввозимые из-за границы, то сумма оплаты НДС не облагается. (Однако ввозимые товары облагаются НДС на таможне — см. **п. 3.9.8.**)

Если российская компания платит напрямую иностранной компании за принадлежащие ей товары, которые уже находятся на территории Российской Федерации, то российская компания должна удержать налог по расчетной ставке с полной суммы уплаты. НДС, удерживаемый с выплат иностранным компаниям, подлежит вычету у российской компании после его уплаты.

Если российская компания оплачивает товары, принадлежащие иностранной компании, не напрямую, а перечисляет денежные средства на счет посредника, участвующего в расчетах, то НДС должен быть выделен в счете такого посредника (подробнее см. **п. 3.9.5**).

Приобретение услуг у иностранных юридических лиц, не состоящих на налоговом учете в Российской Федерации

Если российская компания платит иностранной компании за работы (услуги), то удержание или неудержание НДС из суммы платежа зависит от места оказания таких работ (услуг) в целях НДС (подробнее см. **раздел 3.2**).

Если услуги считаются оказанными за пределами Российской Федерации, то платеж НДС не облагается.

В противном случае с суммы платежа надо удержать НДС по ставке **18/118**. НДС, удерживаемый с выплат иностранным компаниям, подлежит вычету у российской компании после уплаты. Однако, если иностранная компания имеет зарегистрированное представительство в Российской Федерации (что подтверждается копией регистрационного свидетельства и наличием ИНН), то удержание НДС не производится.

В этом случае плательщиком является представительство иностранной компании в Российской Федерации. Если таких представительств на территории Российской Федерации несколько, то иностранная компания самостоятельно выбирает, какое из них представляет декларацию и уплачивает НДС за все остальные представительства (**п. 3 ст. 144 НК РФ**).

Исчисление НДС при осуществлении расчетов с иностранными юридическими лицами

ПРИМЕР 3.40

По договору с российской компанией турецкая фирма произвела ремонт офиса компании в г. Москве. Стоимость работ составила 118 000 евро.

Вариант 1. Турецкая компания не состоит на налоговом учете в Российской Федерации.

Вариант 2. Турецкая компания состоит на налоговом учете в Российской Федерации.

И в первом и во втором случае услуги считаются оказанными на территории Российской Федерации.

Вариант 1. НДС удерживается из суммы платежа: 118 000 евро × × 18/118 = 18 000 евро. После уплаты НДС подлежит вычету.

Вариант 2. Российская компания платит 118 000 евро турецкой фирме (при наличии копии регистрационного свидетельства и ИНН). Вычет НДС производится в общеустановленном порядке, т.е. по предъявлении счета за выполненные работы.

ЗАДАЧА 8-1

Цель: понять критерии освобождения от НДС

Выручка от реализации товаров в ЗАО «Осел Иа» за январь 2008 г. составила 767 000 руб. (в том числе НДС — 117 000 руб.), за февраль — 826 000 руб. (в том числе НДС — 126 000 руб.), за март — 708 000 руб. (в том числе НДС — 108 000 руб.).

Определите, может ли общество воспользоваться правом на освобождение от уплаты НДС с 1 апреля 2008 г.

ЗАДАЧА 8-2

Цель: понять правила перехода исчисления НДС «по оплате» на новые правила

Согласно учетной политике ЗАО «Пончик» исчисляло в **2005 г.** НДС с реализации по мере оплаты отгруженных товаров. Налоговый период по НДС — месяц. По состоянию на 31 декабря 2005 г. (включительно) стоимость отгруженных, но не оплаченных покупателями товаров составила 826 000 руб. Соответственно на счете 76, субсчет «НДС по неоплаченным товарам», числится сумма налога в размере 126 000 руб.

В 2006 г. реализовано товаров на сумму 1 180 000 руб. (в том числе НДС — 180 000 руб.), из них оплачено 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.). Оплата в счет погашения задолженности за товары, отгруженные до 1 января 2006 г., не поступала.

Сумма полученных предоплат в счет будущих поставок товаров по состоянию на 31 декабря 2006 г. составила 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.).

В 2007 г. покупателям отгружено товаров на сумму 1 770 000 руб. (в том числе НДС — 270 000 руб.). На расчетный счет поступили денежные средства в сумме 3 245 000 руб., в том числе:

- за товары, отгруженные в 2006 г., — 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.);
- за товары, отгруженные в 2007 г., — 885 000 руб. (в том числе НДС — 135 000 руб.);
- предоплата в счет будущих поставок товаров — 1 003 000 руб. (в том числе НДС — 153 000 руб.);
- погашена дебиторская задолженность, образовавшаяся до 1 января 2006 г. — 767 000 руб. (в том числе НДС — 117 000 руб.).

Кроме того, один из покупателей погасил долг в размере 59 000 руб. (в том числе НДС — 9000 руб.) за полученные в 2005 г. товары векселем банка. Номинал векселя — 50 000 руб. Сумма 9000 руб. была перечислена платежным поручением покупателя на счет ЗАО «Пончик».

Составьте общие расчеты по «исходящему» НДС за 2006 и 2007 гг. Объясните порядок признания «исходящего» НДС по дебиторской задолженности 2005 года неоплаченной по состоянию на 1 января 2008 г.

ЗАДАЧА 3-3

Цель: понять правила в отношении вычетов «входящего» НДС в переходный период

ЗАО «Винни-Пятачок» в **2005 г.** определяло базу по НДС по мере **оплаты** реализованной продукции. Налоговый период по НДС — месяц. По результатам инвентаризации, проведенной на 31 декабря 2005 г. (включительно), кредиторская задолженность за приобретенные в течение 2005 г. товары (работы, услуги) составила 3 540 000 руб. (в том числе НДС — 540 000 руб.). Все счета-фактуры имеются и оформлены в соответствии с установленными требованиями. Погашение задолженности 2005 г. перед поставщиками производилось следующим образом:

- в 2006 г. — 2 360 000 руб. (в том числе НДС — 360 000 руб.);
- в 2007 г. — 1 062 000 руб. (в том числе НДС — 162 000 руб.).

По состоянию на 1 января 2008 г. осталась непогашенной кредиторская задолженность, образовавшаяся в 2005 г., в размере 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.).

Объясните, как будут производиться вычеты «входящего» НДС в 2006 г. и в последующие годы.

ЗАДАЧА 3-4

Цель: понять правила в отношении вычетов «входящего» НДС в переходный период

Изменим условия **задачи 3-3** и допустим, что согласно принятой учетной политике по НДС ЗАО «Винни-Пятачок» в **2005 г.** признавало «исходящий» НДС **«по отгрузке»**.

Объясните, как будут производиться вычеты «входящего» НДС в 2006 г. и в последующие годы.

ЗАДАЧА 3-5

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.

4. Российская компания произвела ремонтные работы здания в Берлине.

5. Российская компания оказала спасательные услуги по ликвидации последствий наводнения во Флориде (США).

ЗАДАЧА 3-6

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

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

1. Предприятием приобретены и оприходованы производственные материалы на общую сумму 118 000 руб. (в том числе 18 000 руб. — НДС). На отчетную дату оплачено 50% суммы счета поставщика.

2. Предприятие приобрело осветительное оборудование для установки в собственном доме культуры. Стоимость оборудования — 236 000 руб. (в том числе 36 000 руб. — НДС). На отчетную дату оборудование введено в эксплуатацию, счет поставщика оплачен на 80%.

3. Предприятие внесло предоплату в размере 590 000 руб. (в том числе 90 000 руб. — НДС) за основные средства производственного назначения. На отчетную дату основные средства не получены.

4. Предприятие приобрело партию импортных товаров на сумму 300 000 руб. При ввозе этих товаров на таможенную территорию Российской Федерации было уплачено 54 000 руб. НДС. Задолженность перед поставщиком на отчетную дату составляет 150 000 руб.

5. Предприятие провело учебный семинар в Лондоне. НДС по расходам, связанным с семинаром, составил 180 000 руб. Все расходы полностью оплачены.

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

ЗАДАЧА 3-7

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

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

В I квартале куплено материалов на сумму 1 062 000 руб. (в том числе НДС). Все материалы были оплачены и использованы в производстве. Материалы на сумму 95 580 руб. (без НДС) были использованы на производство продукции, необлагаемой НДС. Материалы на сумму 44 420 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., ЕСН — 140 000 руб. 3% от заработной платы относилось к производственным рабочим, которые производили необлагаемую налогом продукцию. 20% зарплаты относилось и к той, и к другой продукции. Остальная часть зарплаты — только к налогооблагаемой продукции.

Продажи (без НДС) составили 850 000 руб. Из этой суммы продажи необлагаемой продукции составили 85 000 руб.

Составьте расчет по НДС за I квартал.

ЗАДАЧА 3-8

Цель: научиться рассчитывать НДС по экспорту

Российская компания экспортирует древесину в Финляндию по прямому контракту с финской фирмой. Сумма контракта — 160 000 евро. 26 декабря 2007 года финская компания произвела предоплату в размере 100 000 евро за поставку древесины, имевшую место 3 марта 2008 г.

Оставшаяся часть платежа (60 000 евро) была получена 15 мая 2008 г. Российская компания представила в налоговую инспекцию пакет документов, подтверждающих экспорт, 10 октября 2008 г.

«Входящий» НДС по экспортным товарам составил 520 000 руб.

Курсы евро (условно):

26 декабря 2007 г. — 30,1 руб./евро; 25 августа — 31,3 руб./евро; 3 марта — 30,3 руб./евро; 26 августа — 31,4 руб./евро; 15 мая — 30,8 руб./евро; 10 октября — 32,1 руб./евро; 24 августа — 31,2 руб./евро; 31 октября — 32,3 руб./евро.

Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условно):

- 1 января — 30 июня — 12%;
- 1 июля — 31 декабря — 14%.

1. Определите суммы НДС в декларациях по НДС и укажите, за какие месяцы и в какие сроки должны быть представлены эти декларации, учитывая, что российский экспортер в 2007 г. отчитывался по НДС ежемесячно. Для упрощения решения не производить пересчет налога по курсу на дату оплаты экспорта.

2. Рассчитайте сумму пени по НДС на дату подтверждения экспорта.

ЗАДАЧА 3-9

Цель: научиться рассчитывать НДС по строительству, осуществляемому хозяйственным способом

Российская компания построила производственное здание хозяйственным способом.

В стоимость здания включаются, млн руб.:

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

Здание принято и введено в эксплуатацию в ноябре 2008 г. Строительство продолжалось 3 месяца — с сентября по ноябрь. Затраты распределялись по этим месяцам равномерно. Ставка ЕСН — 26%.

Покажите порядок отражения НДС данных операций в декларациях по налогу за период с августа по октябрь.

ЗАДАЧА 3-10

Цель: научиться рассчитывать НДС при реализации основного средства

В апреле 2008 г. российская компания продала микроавтобус, который был приобретен в июне 2004 г. за 120 000 руб. (в том числе НДС — 20 000 руб). Микроавтобус был введен в эксплуатацию в июне 2004 г. 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 3-11

Цель: научиться определять сумму НДС при расчетах с иностранными компаниями

Российская компания заключила контракт с финской компанией на покупку мебели. Сумма контракта 50 000 евро.

Вариант 1. Мебель ввозится из Финляндии по договору купли-продажи.

Вариант 2. Мебель находится на территории Российской Федерации.

Рассчитайте сумму НДС, удерживаемую при оплате финской компании мебели по каждому варианту.

ЗАДАЧА 3-12

Цель: научиться определять сумму НДС при расчетах с иностранными компаниями

Образовательный центр в Германии планирует подписать контракт с российской компанией на проведение цикла образовательных семинаров для работников этой компании. Центр хочет получить на свой счет 25 000 евро.

Вариант 1. Семинары проводятся в Германии.

Вариант 2. Семинары проводятся в Российской Федерации.

Рассчитайте общую сумму, на которую должен быть подписан контракт по каждому варианту.

ЗАДАЧА 3-13

Цель: понять правила восстановления НДС

ЗАО «Крокус» в 2008 г. начало осуществлять операции, не облагаемые НДС. На балансе общества имеется приобретенное в 2004 г. офисное здание. Сумма «входящего» НДС по нему в размере 300 000 руб. была принята к вычету. Амортизацию по зданию начали начислять в 2004 г. В 2012 г. общество прекратит деятельность, освобожденную от НДС. Дополнительные данные приведены в таблице ниже.

Определите суммы НДС, подлежащие к восстановлению начиная с 2008 г.

№ п/п	Год	Стоимость оказанных за год услуг, не облагаемых НДС, руб.	Общая стоимость услуг, оказанных за год, без НДС, руб.
1	2004	0	300 000
2	2005	0	400 000
3	2006	0	450 000
4	2007	0	500 000
5	2008	150 000	750 000
6	2009	350 000	1 000 000
7	2010	140 000	1 750 000
8	2011	45 000	1 500 000
9	2012	0	2 000 000
10	2013	0	1 800 000

ЗАДАЧА 3-14

Цель: научиться составлять расчет по НДС

ЗАО «Винни-Пяточок» производит мед. Данные за 2008 г. представлены ниже, тыс. руб. (все суммы включают НДС):

1. Дебиторская задолженность на 1 января	5 900
2. Получено денег от покупателей за год	23 600
3. Дебиторская задолженность на 31 декабря	11 800
4. Сумма авансов, полученных от покупателей на 1 января	1 062
5. Сумма авансов, полученных от покупателей на 31 декабря	1 652
6. Получено сырья и материалов от поставщиков	18 880
7. Оплачено поставщикам за сырье и материалы	13 650
8. Получено счетов за производственные услуги (оплачено 80%)	2 360
9. Куплено и поставлено на учет основных средств	2 832
10. Возвращены товары от покупателей. НДС по ним был уплачен	590
11. Получены рекламные услуги (только 50% этих услуг учитывается в целях налога на прибыль)	472
12. Предоплата материалов, которые еще не получены	862

Составьте расчет по НДС за 2008 г. Все счета-фактуры от поставщиков материалов, услуг и основных средств имеются в наличии.

ЗАДАЧА 3-15

Цель: научиться составлять расчет по НДС

ЗАО «Торговый Дом Кота Базилио» до 2006 г. учитывало НДС с реализации «по оплате». Данные за 2008 г. представлены ниже, тыс. руб. (все суммы включают НДС):

1. Выставлено счетов покупателям	11 151
2. Получено денег от покупателей,	8 340
в том числе по отгрузкам до 2006 г.	590
3. Сумма предоплат от покупателей на 1 января	1 180
4. Сумма предоплат от покупателей на 31 декабря	2 714
5. Получено товаров от поставщиков	6 372
6. Оплачено товаров поставщикам,	3 650
в том числе по товарам, приобретенным до 2006 г.	236
7. Куплено и поставлено на учет основных средств	1 416
8. Получены счета за транспортные и прочие услуги производственного назначения	2 950
9. Получены рекламные услуги (только 75% этих услуг учитывается в целях налога на прибыль)	472
10. Предоплата аренды торговых залов на 2009 г.	1 062

Составьте расчет по НДС за 2008 г. Все счета-фактуры от поставщиков материалов, услуг и основных средств имеются в наличии.

4 НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

ЦЕЛИ ЗАНЯТИЯ

1. Ознакомиться с принципами взимания налога на доходы физических лиц (НДФЛ).
2. Научиться рассчитывать НДФЛ для физических лиц и индивидуальных предпринимателей.
3. Получить представление о методах и сроках уплаты НДФЛ, а также об отчетности по налогу.

4.1. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ. ПЛАТЕЛЬЩИКИ. НАЛОГОВЫЙ И ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОДЫ. СТАВКИ НАЛОГА

4.1.1. Понятие налога на доходы физических лиц

НДФЛ — это налог, которым облагаются доходы физических лиц, т.е. граждан.

В общем случае НДФЛ вычитается непосредственно из дохода, уменьшая сумму, получаемую физическим лицом на руки.

В налоговой терминологии это называется **удержанием налога**, а компания, которая удерживает налог у работника, называется **налоговым агентом**.

Таким образом, несмотря на то что плательщиками НДФЛ являются физические лица, получающие облагаемые доходы, реальные перечисления налога в бюджет в подавляющем большинстве случаев производят налоговые агенты, т.е. юридические лица и предприниматели, которые выплачивают этим лицам разного рода доходы.

Классическим примером вышесказанного является налогообложение заработной платы. Граждане получают зарплату уже за вычетом НДФЛ, который удерживается и перечисляется работодателем — налоговым агентом в бюджет.

ПРИМЕР 4-1

Базовая иллюстрация механизма взимания налога на доходы физических лиц

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

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

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

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

4.1.2. Налоговый период по НДФЛ

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

ПРИМЕР 4-2

Исчисление НДФЛ нарастающим итогом

Предположим, что в прошлом году Вова Пончиков (см. пример 4-1) продал свою квартиру. Согласно НК РФ налогоплательщик должен в обязательном порядке представить свою декларацию по НДФЛ в срок до 30 апреля текущего года.

Это значит, что все налогооблагаемые доходы, полученные Вовой с января по декабрь, будут просуммированы в его декларации по НДФЛ и с них будет рассчитана общая сумма налога 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 компании (гражданина) в отношении выплаченных (полученных) доходов

Годовая зарплата Вовы Пончикова (см. пример 4-1) составляет 1 200 000 руб. Это общий доход, начисленный Вове фирмой, где он работает. НДФЛ, удержанный ЗАО «Пончик» из его зарплаты за год, составит 156 000 руб. (1 200 000 руб. ×13%).

Общие суммы начисленной зарплаты и удержанного с нее налога будут включены в сведения о доходах сотрудника, подаваемых 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»

До 2007 г. действовало следующее правило (**ст. 11 НК РФ**):

- если физическое лицо находилось на территории Российской Федерации не менее **183 дней в данном календарном году**, то это лицо признавалось **налоговым резидентом Российской Федерации** и платило НДФЛ в Российской Федерации со всех своих доходов, полученных в этом конкретном году, независимо от места их получения и источников выплаты;
- если вышеуказанный критерий не выполнялся (т.е. физическое лицо находилось в Российской Федерации в календарном году менее **183 дней**), то это лицо не являлось налоговым резидентом и платило НДФЛ только с доходов, получаемых от источников в Российской Федерации (подробнее см. **раздел 3.5**).

С 1 января 2007 г. вступили в силу новые правила (**ст. 207 НК РФ**):

- если физическое лицо находится на территории Российской Федерации не менее **183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев**, то это лицо признается **налоговым резидентом Российской Федерации**. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее 6 месяцев) лечения или обучения.

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).

ПРИМЕР 4-4

Налогообложение резидентов Российской Федерации

Популярная российская певица Дуня отправилась в 2008 г. на недельные гастроли в Англию, где получила 150 000 фунтов стерлингов в виде гонорара. Певица находилась в этом году в Российской Федерации в общей сложности 283 дня.

Согласно **ст. 207 НК РФ** певица Дуня является налоговым резидентом Российской Федерации в 2008 г. 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. 4.13.2**.)

ПРИМЕР 4-5

Налогообложение нерезидентов Российской Федерации

Американская поп-дива Медуза прибыла в Российскую Федерацию в сентябре 2008 г. с новыми гастролями. Певица находится в Российской Федерации в общей сложности 2 недели.

Медуза признается нерезидентом Российской Федерации и уплачивает НДФЛ по ставке 30% только с доходов, получаемых от источников в Российской Федерации (например, со своего гонорара), если иное не предусмотрено договором об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и США.

ПРИМЕР 4-6

Налогообложение нерезидентов Российской Федерации

Студент из Нигерии г-н Мумба Юмба прибыл в Москву для обучения в Университете им. П. Лумумбы 30 августа 2006 г. Проучившись два семестра, 31 мая следующего года он улетает обратно в Африку.

В 2006 г. г-н Мумба Юмба не является резидентом Российской Федерации, так как в этом году находился в ней менее 183 календарных дней. Однако в 2007 г. он станет резидентом Российской Федерации, так как общее количество дней его пребывания в стране в течение 12 следующих подряд месяцев превысит 183 дня. Аналогичные правила действуют и в 2008 году.

Обратите внимание, что согласно редакции **ст. 207 НК РФ**, действовавшей **до 1 января 2007 г.**, г-н Мумба Юмба не являлся бы налоговым резидентом Российской Федерации ни в первый, ни во второй год его пребывания в Российской Федерации.

4.1.4. Налоговые ставки по НДФЛ

В 2008 г. действуют **одна базовая ставка** налога и **три специальные**:

- **13%** – применяется к подавляющему большинству доходов и является **базовой ставкой**;
- **9, 30** и **35%** – применяются к ограниченному перечню доходов, которые указаны в **табл. 4.1**.

Начиная с **1 января 2008 г.** введена специальная ставка **15%**, по которой облагаются дивиденды, получаемые **нерезидентами** от российских предприятий.

Таблица 4.1

Ставки НДФЛ

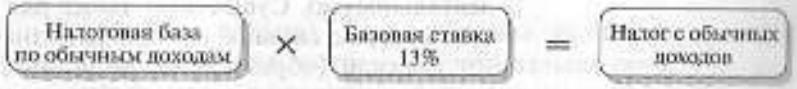
Вид дохода	Размер ставки, %
Все доходы, за исключением перечисленных ниже*	13
Дивиденды, получаемые резидентами Российской Федерации	9**
Дивиденды, получаемые нерезидентами Российской Федерации в 2008 г. (в 2007 г. – 30%)	15**
Любые доходы, получаемые нерезидентами Российской Федерации в 2007 г. (в 2008 г. – кроме дивидендов)	30**
Налогооблагаемые проценты по вкладам в банках, материальная выгода по заемным средствам, призы и подарки, используемые в рекламных целях	35**

* Правила исчисления налога с доходов, облагаемых по ставке 13%, рассмотрены в **разделе 4.2**.

** Применение специальных ставок НДФЛ объясняется 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

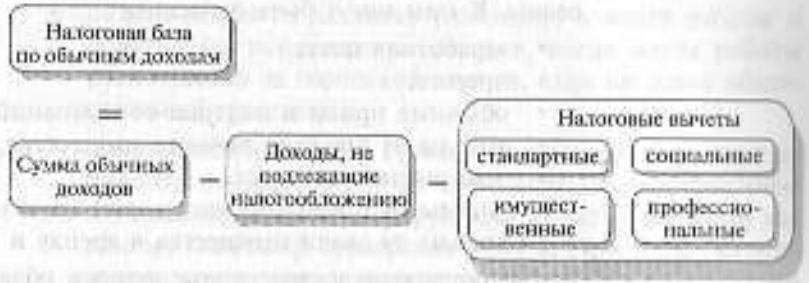
Схема, по которой рассчитывается налог с обычных доходов, т.е. с доходов, облагаемых по ставке 13% (а таких доходов подавляющее большинство), представлена ниже:



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 на схеме ниже:



В самом общем виде смысл вышеуказанных элементов состоит в следующем:

- **обычные доходы** – это все виды полученных налогоплательщиком доходов, **облагаемых по ставке 13%**, в полных суммах за календарный год;
- **доходы, не подлежащие налогообложению,** – это группа доходов, которые искусственно исключаются законодателями из перечня налогооблагаемых. Например, пенсии и государственные пособия являются реальными доходами граждан, однако НДФЛ они не облагаются, так как упомянуты в **ст. 217 «Доходы, не подлежащие налогообложению» НК РФ**;
- **налоговые вычеты** – это **личные** расходы налогоплательщиков на строго определенные цели, которые уменьшают доходы, облагаемые по ставке **13%**. Например, индивидуальный предприниматель может вычесть из своего налогооблагаемого дохода расходы, непосредственно связанные с его предпринимательской

деятельностью. Существует также ряд налоговых вычетов, которые связаны с социально значимыми расходами граждан (образование, медицина, благотворительность), а также с операциями по продаже или приобретению некоторых видов личного имущества.

4.3. ДОХОДЫ, ОБЛАГАЕМЫЕ ПО СТАВКЕ 13%. ФОРМЫ ПОЛУЧЕНИЯ. МОМЕНТЫ ПРИЗНАНИЯ В НАЛОГОВЫХ ЦЕЛЯХ

4.3.1. Состав обычных доходов, облагаемых по ставке 13%

Обычные доходы, получаемые гражданами, весьма разнообразны. К ним могут быть отнесены:

- 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%**.

4.3.2. Налогообложение доходов, полученных в натуральной форме

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 налогооблагаемый доход конкретных сотрудников, если можно определить их точный размер. Причем согласно **письму Высшего Арбитражного Суда РФ от 21 июня 1999 г.** это запрещено делать расчетным путем (п. 8 приложения

к данному письму). Таким образом, если фирма оплачивает спортзал, которым потенциально могут пользоваться все ее сотрудники, и учет посещений не ведется, то точная сумма дохода конкретного сотрудника не может быть определена и НДФЛ не возникает. Если же оплата абонемента в спортзал производится в пользу конкретного работника, то стоимость такого абонемента включается в его налогооблагаемый доход;

- оплата работодателем расходов на добровольное медицинское страхование родственников сотрудника;
- 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 **(ст. 40 НК РФ)**.

Удержание налога с доходов в натуральной форме производится за счет денежных выплат гражданину, если таковые имеют-

ся (при этом согласно **п. 4 ст. 226 НК РФ** удерживаемая сумма налога **не может превышать 50% от суммы денежной выплаты**).

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

ПРИМЕР 4-7

Налогообложение выплат, производимых в натуральной форме

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

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

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

Зарплата	27 000
Оплата питания	2 000
Оплата бассейна	1 000
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 2007 г.**, выплаченная в январе 2008 г., **облагается в 2007 г.**, 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»*.

ПРИМЕР 4-8

Момент признания дохода для целей НДФЛ

Российский миллионер Федя Ломов положил 1 млн руб. на депозит в собственный банк под 25% годовых. Ставка рефинансирования ЦБ РФ в 2008 г. составила 12% (условно).

Депозит открыт 1 января 2008 г. Проценты и сумма депозита выплачиваются банком Феде 1 января следующего года.

В 2008 г. налогооблагаемого дохода у Феди не образуется, так как процентный доход в этом году не выплачивается. Проценты, превышающие ставку рефинансирования ЦБ РФ, будут облагаться в 2009 г. по ставке 35%.

Теперь предположим, что банк, где работает Федя, также начислил ему премию за трудовые результаты по итогам 2008 г. в размере 1 млн руб. Премия начислена в декабре 2008 г. и выплачена только в следующем году.

Поскольку данная премия классифицируется как оплата труда, она будет облагаться налогом в 2008 г. наряду с Фединой заработной платой, начисленной в декабре.

4.4. ДОХОДЫ, НЕ ПОДЛЕЖАЩИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

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

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

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

- **государственные пособия** (за исключением пособий по временной нетрудоспособности), **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)[1] **(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)**;
- **материальная помощь** (без ограничения суммы), оказанная работодателем членам семьи умершего работника; материальная помощь, оказанная в связи со стихийным бедствием или другими чрезвычайными обстоятельствами **(п. 8 ст. 217 НК РФ)**;
- **подарки работникам** на сумму не более **4000 руб. в год** на одного работника **(п. 28 ст. 217 НК РФ)**;
- **оплата лечения работников и членов их семей** (супругов, детей и родителей) (при наличии у медицинского учреждения соответствующей лицензии, а также при условии, что оплата производится за счет чистой прибыли работодателя) **(п. 10 ст. 217 НК РФ)**;
- **суммы** полной или частичной **компенсации стоимости путевок** (кроме туристических) **в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения на территории Российской Федерации** своим сотрудникам и (или членам) их семей (при условии, что оплата производится за счет чистой прибыли работодателя либо за счет средств Фонда социального страхования) **(п. 9 ст. 217 НК РФ)**;

[1] **Обратите внимание!** Вопрос о размере норм суточных по командировкам внутри Российской Федерации до 1 января 2008 г. остается спорным. Минфин России и ФНС России считают, что норма — 100 руб. в день, независимо от того, установлены или нет в организации собственные нормы возмещения данных расходов. Однако в решении ВАС РФ от 26.01.2005 № 16141/04 высказана прямо противоположная позиция. Таким образом, решение о размере налогооблагаемых суточных должно быть принято самим налогоплательщиком с учетом вышеизложенного. Начиная с **1 января 2008 г.** по внутренним командировкам норма составит **700 руб.** в сутки, по заграничным командировкам — **2500 руб.** в сутки.

- **взносы в пользу работников** по договорам обязательного страхования, договорам добровольного личного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования **(п. 3 ст. 213 НК РФ)**[1];
- **пенсионные взносы**, уплачиваемые за работников по договорам **негосударственного пенсионного обеспечения**, заключаемым с лицензированными негосударственными пенсионными фондами **(ст. 213.1 НК РФ)**;
- **суммы, направленные на повышение профессионального уровня работников** (оплата учебных семинаров, курсов повышения квалификации, но не программ второго высшего образования) **(п. 2 ст. 217 НК РФ)**.

КОНТРОЛЬНЫЙ ВОПРОС 4-1

Цель: определить налогооблагаемые и необлагаемые доходы гражданина

В 2008 г. Вова Пончиков получил от ЗАО «Пончик» следующие виды выплат, компенсаций и льгот:

1) основная заработная плата (оклад);

2) премия по результатам работы за год — 100 000 руб., начисленная в текущем году. Только половина премии была выплачена в текущем году;

3) оплата абонемента в спортклуб;

4) компенсация затрат на мобильную связь [ЗАО оплачивает Вове фиксированную сумму в месяц за использование его личного мобильного телефона в производственных целях];

5) оплата добровольного медицинского страхования работодателем в пользу Вовы;

6) компенсация суточных за 20 дней командировок по норме 1600 руб. в день (норма установлена приказом по организации), норма по законодательству — 700 руб. в день;

7) скидки при приобретении пончиков по цене ниже рыночной;

8) фотоаппарат в подарок на день рождения стоимостью 15 000 руб.;

9) талоны на бесплатное питание;

10) материальная выгода по беспроцентному займу, предоставленному ЗАО «Пончик» на покупку машины;

11) оплата медицинской операции маме Вовы;

[1] **До 1 января 2008 г.** согласно старой формулировке данного пункта ст. 213 НК РФ: НДФЛ не облагались **страховые взносы в пользу работников** по договорам добровольного страхования, предусматривающим **возмещение вреда жизни и здоровью** застрахованных сотрудников и (или) понесенных ими медицинских расходов.

12) оплата больничных листов;

13) пенсионные взносы по договору негосударственного пенсионного обеспечения, уплаченные ЗАО в пользу Вовы;

14) материальная помощь согласно заявлению Вовы, всего на сумму 40 000 руб.;

15) оплата отдыха Вовы в санатории «Московские зори», произведена за счет чистой прибыли ЗАО;

16) оплата учебного семинара по улучшению профессиональных навыков Вовы.

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

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

4.5. СТАНДАРТНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ. УСЛОВИЯ ПРИМЕНЕНИЯ

Доходы, облагаемые по базовой ставке **13%**, могут быть уменьшены **на 400 руб. ежемесячно.** В Налоговом кодексе РФ это уменьшение называется **стандартным налоговым вычетом (подп. 3 п. 1 ст. 217 НК РФ).**

Порядок предоставления стандартных налоговых вычетов регламентируется **ст. 218 НК РФ.**

Предоставление указанного вычета прекращается начиная с месяца, в котором совокупный доход гражданина, облагаемый по ставке **13%** и начисленный ему данным налоговым агентом, превысит **20 000 руб.**

Если у налогоплательщика имеются дети, то налогооблагаемый доход **дополнительно** уменьшается на сумму **600 руб. ежемесячно** в отношении каждого ребенка **(подп. 4 п. 1 ст. 217 НК РФ).** Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет на ребенка производится в двойном размере. Вычет также удваивается в случае инвалидности ребенка.

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

Предоставление вычета на ребенка прекращается начиная с месяца, в котором совокупный доход гражданина, облагаемый по ставке **13%** и начисленный ему данным налоговым агентом, превысит **40 000 руб.**

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

ПРИМЕР 4-9

Применение стандартных вычетов

Зарплата Антона Баранкина составляет 6000 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 стандартный личный вычет в размере 400 руб. и на два стандартных вычета на своих детей — 1200 руб.

Стандартный личный вычет предоставляется до апреля, поскольку в апреле облагаемый доход Антона превысит **20 000 руб.**

Стандартные вычеты на детей предоставляются до июля, поскольку в июле облагаемый доход Антона превысит **40 000 руб.**

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

Начисленная зарплата (6 000 ×12)	72 000
Стандартный личный вычет (400 × 3)	(1 200)
Стандартные вычеты на детей (600 × 2 × 6)	(7 200)
Совокупный облагаемый доход Антона	63 600

ПРИМЕР 4-10

Применение стандартных вычетов

Предположим, что Антон Баранкин (см. **пример 4-9**) кроме зарплаты получил от своей фирмы в январе текущего года холодильник стоимостью 15 000 руб. в качестве подарка на свой день рождения.

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

Начисленная зарплата (6 000 ×12)	72 000
Облагаемая сумма подарка (15 000 – 4000)	11 000
Стандартный личный вычет*	(400)
Стандартные вычеты на детей (600 × 2 × 4)**	(4 800)
Совокупный облагаемый доход Антона	77 800

* Совокупный налогооблагаемый доход, начисленный Антону по месту работы в феврале (с учетом облагаемой суммы подарка), составит 23 000 руб. (6000 × 2 + + 11 000), поэтому право на стандартный личный вычет будет утрачено с февраля текущего года.

** Совокупный налогооблагаемый доход, начисленный Антону по месту работы в мае (с учетом облагаемой суммы подарка), составит 41 000 руб. (6000 × 5 + + 11 000), поэтому право на стандартный личный вычет будет утрачено с мая текущего года.

Стандартные личные вычеты и 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 стандартного вычета на себя и вычетов на своих детей работнику необходимо написать письменное заявление, к которому приложить копии документов, содержащие сведения о его детях.

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.

Для отдельных категорий граждан предусмотрены повышенные стандартные вычеты в размере **3000** и **500 руб.** Перечень этих лиц содержится в **ст. 218 НК РФ**.

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 пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и/или добровольного пенсионного страхования. В налоговой терминологии такое уменьшение называется **социальным налоговым вычетом**.

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

В отличие от стандартного личного вычета и вычетов на детей, которые предоставляются по месту основной работы, **социальные налоговые вычеты предоставляются только налоговыми органами после подачи гражданином налоговой декларации за истекший календарный год**. Это означает, что работодатель не вправе уменьшить налогооблагаемый доход своих работников на сумму социальных вычетов (**п. 2 ст. 219 НК РФ**).

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 заявлению налогоплательщика в течение одного месяца с даты получения этого заявления налоговой инспекцией (**п. 6 ст. 78 НК РФ**).

> Комментарии налоговых органов в отношении социальных вычетов, а также перечень конкретных документов, необходимых для предоставления в налоговые инспекции для получения вычетов, см. на официальном сайте ФНС России по адресу: **www.nalog.ru**

Порядок предоставления социальных и стандартных вычетов

ПРИМЕР 4-11

В январе текущего года Лиде — проводнице поезда Киев — Москва была начислена зарплата — 15 000 руб. У Лиды имеется двое детей в возрасте до 18 лет. В этом же 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 стандартный личный вычет (400 руб.) и два вычета на детей (600 руб. × 2). Удержание налога будет производиться с суммы 13 400 руб. (15 000 – – 400 – 600 × 2).

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

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, а также физкультурно-спортивным и религиозным организациям (**подп. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ**).

Максимальный вычет ограничен 25% от суммы облагаемых обычных доходов (до вычетов), полученных в календарном году.

Использование вычета по личным расходам на благотворительные цели

ПРИМЕР 4-12

Совокупный облагаемый доход Вовы Пончикова в текущем году (до использования им социальных вычетов) составил 100 000 руб.

В течение года Вова Пончиков перевел 30 000 руб. на счет детского благотворительного фонда, а также закупил и передал игрушки и книги детскому дому на сумму 40 000 руб.

Максимальный вычет на благотворительные цели составляет 25% от совокупного налогооблагаемого дохода и равен 25 000 руб. Облагаемый доход Вовы после вычета — 75 000 руб. Неиспользованный вычет не может быть перенесен на следующий год. Вычет предоставляется непосредственно налоговым органом по данным декларации Вовы по НДФЛ за год.

Использование вычета по личным расходам на благотворительные цели

ПРИМЕР 4-13

Предположим, что совокупный налогооблагаемый доход Вовы Пончикова (см. **пример 4-12**) в текущем году (до использования им социальных вычетов) составил 200 000 руб.

Вычет на благотворительные цели теперь равен 30 000 руб., поскольку взносы в неденежной форме не рассматриваются НК РФ в качестве расходов на благотворительные цели. Вычет предоставляется непосредственно налоговым органом по данным декларации Вовы по НДФЛ.

4.6.3. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на обучение самого налогоплательщика и его детей

Данный вычет предоставляется в отношении личных расходов физических лиц по оплате собственного обучения и обучения своих детей в образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию (**подп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ**).

Вычет предоставляется в размере фактических произведенных и документально подтвержденных расходов, но не более:

- **100 000 руб.** за календарный год на самого налогоплательщика (в 2005 и 2006 гг. — не более 38 000 руб. в год)[1];

[1] Введено Федеральным законом от 24.07.2007 **№ 216-ФЗ** и распространяется на правоотношения, возникшие **с 1 января 2007 г.** Причем 100 000 руб. — это **общая максимальная сумма** для трех социальных вычетов в виде: расходов на обучение самого налогоплательщика, расходов на лечение (кроме дорогостоящего), расходов на негосударственное пенсионное обеспечение (добровольное пенсионное страхование).

- **50 000 руб.** за календарный год на каждого ребенка **в общей сумме на обоих родителей**, уплаченных за обучение своих детей в возрасте **до 24 лет на очной форме обучения** (в 2005 и 2006 гг. – не более 38 000 руб. в год).

Вычет предоставляется в течение всего периода обучения (включая академический отпуск) при наличии соответствующих расходов в каждом календарном году.

Вычет в отношении личных расходов на образование предоставляется налоговыми органами после подачи налоговой декларации за истекший календарный год.

Суммы расходов, превышающие вышеуказанные нормативы, на следующий год не переносятся.

ПРИМЕР 4-14

Использование вычета по личным расходам на цели образования

Известная телеведущая Яна Чунина уплатила в 2008 г. 160 000 руб. за свое обучение в течение года на заочных курсах японского языка при Институте иностранных языков им. Мориса Тореза.

Яна также уплатила 80 000 руб. за обучение своего сына в коммерческом лицее на очной форме обучения. Муж Яны внес еще 30 000 руб. за обучение сына и заявил всю эту сумму в своей декларации по НДФЛ за 2008 г.

Совокупный налогооблагаемый доход Яны до социальных вычетов составляет 1 100 000 руб. Оба учебных заведения имеют соответствующие лицензии.

Расчет итоговой суммы НДФЛ производится следующим образом, руб.:

Налогооблагаемый доход до вычетов	1 100 000
Вычет в отношении расходов на образование:	
Яны*	(100 000)
сына Яны**	(20 000)
Налогооблагаемый доход после вычетов	980 000
НДФЛ, по данным декларации	127 400
НДФЛ, удержанный налоговыми агентами	(143 000)
НДФЛ к возврату из бюджета	(15 600)

* Максимальный размер вычета ограничен 100 000 руб. в календарный год, поскольку других социальных вычетов у Яны нет. Ограничения по очной форме обучения распространяются только на детей налогоплательщика.

** Максимальный размер вычета на одного ребенка ограничен 50 000 рублей в календарный год на обоих родителей. Доля Яны: 50 000 – 30 000 (доля мужа).

Яна не сможет предъявить к вычету в следующем году неиспользованные суммы расходов текущего года, так как они не подлежат переносу.

Возврат налога в сумме 15 600 руб. будет произведен непосредственно налоговой инспекцией, а не по месту работы Яны.

4.6.4. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на лечение налогоплательщика, его супруги, детей и родителей

Данный вычет предоставляется в отношении личных расходов физических лиц по оплате собственного лечения и лечения своих близких в лицензированных медицинских учреждениях Российской Федерации, имеющих лицензию (**подп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ**).

Вычет предоставляется на сумму фактически произведенных в налоговом периоде расходов по лечению **самого налогоплательщика, его супруги, родителей и детей в возрасте до 18 лет**. На расходы по лечению других родственников вычет не предоставляется. Перечень медицинских услуг для целей вычета утверждается Правительством РФ.

Максимальная сумма вычета для налогоплательщика в отношении всех перечисленных выше лиц ограничена **100 000 руб. за календарный год** (в 2005, 2006 гг. – 38 000 руб.)[1], за исключением случая, когда вид лечения включен в особый перечень дорогостоящих видов лечения, также утверждаемый Правительством РФ наряду с обычным перечнем. В последнем случае вычет может быть предоставлен в размере фактических расходов на лечение, даже если они превысили **100 000 руб.** за год.

Вычет предоставляется также в отношении личных расходов граждан по приобретению медикаментов, назначенных лечащим врачом.

Начиная с 1 января 2007 г. вычет также предоставляется на **суммы страховых взносов**, уплачиваемых лично гражданами **по договорам добровольного медицинского страхования**, заключен-

[1] Введено Федеральным законом от 24.07.2007 **№ 216-ФЗ** и распространяется на правоотношения, возникшие с **1 января 2007 г.** Причем 100 000 руб. – это **общая максимальная сумма** для трех социальных вычетов в виде: расходов на обучение самого налогоплательщика, расходов на лечение (кроме дорогостоящего), расходов на негосударственное пенсионное обеспечение (добровольное пенсионное страхование).

ным в их пользу или в пользу близких (т.е. супругов, родителей, детей моложе 18 лет).

Все произведенные расходы должны быть документально подтверждены.

4.6.5. Подробнее о социальном вычете по личным расходам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и по договорам добровольного пенсионного страхования

Федеральным законом от 24.07.2007 № 216-ФЗ состав социальных вычетов был дополнен еще одним. Причем он был введен обратным числом, **начиная с 1 января 2007 г.**

Данный вычет предоставляется в отношении уплаченных налогоплательщиком в календарном году страховых взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным им в как в свою пользу, так и в пользу супруги, родителей и детей-инвалидов (**подп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ**).

Максимальная сумма данного вычета — **100 000 руб.**, если у налогоплательщика нет вычетов по расходам на собственное обучение и расходам на лечение (кроме дорогостоящего) себя и членов семьи. Если такие расходы имеются в данном календарном году, то налогоплательщик должен сам выбрать виды и суммы вычетов в пределах 100 000 руб.

Например, если налогоплательщик истратил на свое обучение 80 000 руб., а также заплатил 30 000 руб. взносов по договору о добровольном пенсионном страховании, то он может использовать оба вычета, но так, чтобы в сумме они не превысили 100 000 руб.

КОНТРОЛЬНЫЙ ВОПРОС 4-2

Цель: рассчитать социальные вычеты и НДФЛ

В 2008 г. ежемесячная зарплата Изольды Сарафановой составила 9000 руб.

В марте 2008 г. Изольда получила в подарок на 8 Марта от своей фирмы кухонный комбайн стоимостью 9000 руб.

В течение года Изольда истратила на лечение своего брата в московской клинике 5000 руб., на свое лечение в Медицинской академии г. Киева — 12 000 руб., на лекарства для мамы, назначенные ее лечащим врачом, — 30 000 руб.

Изольда оплатила свое обучение в МГУ на заочных курсах бухгалтерского учета (стоимость — 80 000 руб.). Она уплатила 10 000 руб. за обучение своей 20-летней дочери в московском институте на дневной форме обучения. Муж Изольды уплатил еще 45 000 руб. за обучение дочери и заявил вычет в этой сумме в своей декларации по НДФЛ за 2008 г.

В декабре 2008 г. Изольда перечислила 4000 руб. в благотворительный фонд спасения бродячих животных, а также купила и передала фонду корма для животных на сумму 1000 руб.

Определите:

1) налогооблагаемый доход Изольды и НДФЛ, удержанный с нее по месту работы;

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 4.13**.

О налогообложении доходов нерезидентов от продажи имущества см. в **пункте 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), подпадают в поле зрения налоговых органов.

Доходы от продажи имущества **не облагаются** налогом у источника выплаты (**п. 1, 2 ст. 228 НК РФ**). Это означает, что при продаже любого имущества гражданин-резидент получит на руки полную сумму, с которой впоследствии сам должен будет рассчитать и уплатить НДФЛ (после подачи декларации). При продаже личного имущества необходимо определить, к какой группе оно относится с точки зрения НК РФ:

- первая группа — жилые дома, квартиры, комнаты, дачи, садовые домики и земельные участки;
- вторая группа — все прочее имущество (хотя формально НК РФ не оперирует понятиями первой и второй группы имущества, эти группы выделяются здесь для облегчения изложения материала).

Также важно установить, в течение какого срока проданное имущество находилось в собственности гражданина. Это важно потому, что если имущество на момент продажи находилось в собственности плательщика **3 года и более**, то облагаемый доход 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 **менее 3 лет**, то налогоплательщику предстоит выбрать один из двух вариантов имущественных вычетов:

- фиксированный имущественный вычет в размере **1 000 000 руб. (максимум) по имуществу первой группы и 125 000 руб. (максимум) по имуществу второй группы**[1];
- имущественный вычет в размере **фактических расходов на приобретение имущества**[2].

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

ПРИМЕР 4-15

Применение имущественных налоговых вычетов

В 2008 г. Вова Пончиков продал коллекционный автомобиль, приобретенный им в 2004 г. за 420 000 руб., гараж, купленный в 2006 г. за 150 000 руб., а также квартиру, приобретенную в 2007 г. за 900 000 руб.

Автомобиль был продан за 600 000 руб., гараж за 300 000 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 — 150 000 руб. превышает фиксированный вычет по данной группе имущества — 125 000 руб.

[1] Начиная с **1 января 2007 г.** данный вычет (125 000 руб.) не применяется к операциям с ценными бумагами.

[2] Данный вычет применяется при продаже доли в уставном капитале организации, а начиная с **1 января 2007 г.** также при уступке прав требования по договорам долевого участия в строительстве (Федеральный закон от 24.07.2007 **№ 216-ФЗ**).

Выручка от продажи гаража	300 000 руб.
Имущественный вычет	(150 000 руб.)
Облагаемый доход	150 000 руб.

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	1 600 000 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 за 2008 г.

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 (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 4.16

Применение имущественных налоговых вычетов

В 2008 г. Антон Баранкин продал свою квартиру, приватизированную в 2007 г. на его имя, а также дачу, приобретенную в 2006 г. 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 × 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 (в 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. Вычет на новое строительство (приобретение) жилья

Согласно нормам НК РФ граждане вправе уменьшить свой доход, облагаемый по базовой ставке 13%, на суммы, израсходованные на новое строительство (приобретение) жилья.

При этом надо учитывать следующие требования **подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ**:

- вычет предоставляется только в отношении **жилых домов, квартир и комнат**;
- приобретаемое имущество должно находиться **на территории Российской Федерации**.

Принципиальные отличия данного вычета от всех других вычетов состоят в следующем:

- данный вычет предоставляется налогоплательщику **однократно**, а не каждый календарный год;
- если часть вычета осталась неиспользованной в году приобретения (строительства) жилья, то она **переносится** на последующие годы до тех пор, пока не будет полностью использована.

Максимальная величина вычета составляет **1 000 000 руб. плюс проценты по целевым займам (кредитам)**, полученным налогоплательщиком в кредитных и иных организациях Российской Федерации и фактически израсходованным им на строительство (приобретение) жилья.

Если налогоплательщик воспользовался аналогичной льготой до введения в действие **главы 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ** (т.е. по нормам Закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц»), то он имеет право на повторный вычет, но уже по нормам НК РФ.

При сделках между взаимозависимыми лицами (например, между родителями и детьми или между супругами) указанный вычет не предоставляется.

Вычет также не предоставляется в случае, если оплата нового жилья производилась не за счет личных средств налогоплательщика (например, жилье для него приобрел работодатель).

Если покупка жилья производится на вторичном рынке, т.е. приобретаются уже построенные и ранее отделанные дом, квартира или комната, то вычет (с учетом вышеуказанных ограничений) предоставляется только на стоимость приобретаемого жилья, указанную в договоре купли-продажи. Вознаграждение (комиссионные) посредникам для целей вычета не учитываются.

Если квартира приобретается в новостройке без отделки, а дом строится самим налогоплательщиком (или приобретается на стадии строительства), то вычет (с учетом ранее указанных ограничений) предоставляется с учетом стоимости отделки (по квартире, комнате) и строительства (по дому).

При приобретении жилья в общую долевую (совместную) собственность размер вычета распределяется между владельцами пропорционально их долям (в случае совместной собственности согласно их письменному заявлению).

ПРИМЕР 4-17

Предоставление вычета при покупке жилья

В мае 2008 г. Артем Петрухин приобрел квартиру за 1 500 000 руб. Половина этой суммы была профинансирована за счет ипотечного кредита, полученного от российского банка. Проценты по кредиту в 2008 г. составили 80 000 руб. Доход Артема (до вычета), облагаемый по базовой ставке 13%, в 2007 г. составил 700 000 руб.

Максимально разрешенная величина вычета составляет: 1 000 000 руб. + + 80 000 руб. процентов по ипотечному кредиту. Однако, поскольку налогооблагаемый доход Артема до вычета в 2008 г. составил 700 000 руб., вычет берется в той же сумме, а недоиспользованная часть вычета переносится на 2009 г. и последующие годы.

Более того, если в 2008 г. и в последующие годы Артем будет продолжать платить проценты по кредиту, то эти дополнительные проценты будут уменьшать его доходы, облагаемые по базовой ставке до тех пор, пока процентные выплаты не прекратятся.

Вычет на новое строительство (приобретение) жилья предоставляется:

- или налоговыми органами после подачи налоговой декларации на основании письменного заявления налогоплательщика и документов, подтверждающих расходы на приобретение (строительство) жилья, а также удостоверяющие право собственности на приобретенное (построенное) жилье;
- или компанией-работодателем.

Компания-работодатель вправе предоставить имущественный вычет по приобретению (строительству) жилья только в случае, если работник представит специальную форму подтверждения вычета, заверенную налоговым органом.

Таким образом, вначале налогоплательщик должен написать соответствующее уведомление в налоговый орган, а также представить туда документы, подтверждающие вычет (например, при покупке жилья представляется договор купли-продажи, свидетельство о праве собственности, документ, подтверждающий оплату).

Далее в течение **30 дней** налоговый орган обязан рассмотреть данное заявление и решить, имеет ли плательщик право на вычет. Если ответ положительный, то плательщику выдается заверенная форма уведомления о вычете, которую он и представляет своей компании.

ПРИМЕР 4-18

Предоставление вычета при покупке жилья

Вернемся к Артему Петрухину из **примера 4-17**.

Артем располагает двумя вариантами действий с целью получения имущественного вычета при покупке новой квартиры.

Вариант 1. Ждать окончания 2008 г. и в 2009 г. подать декларацию в налоговую инспекцию вместе с пакетом документов, подтверждающих покупку квартиры и уплату процентов за кредит. Возврат налога будет производиться налоговой инспекцией.

Вариант 2. Сразу после покупки и регистрации права собственности представить в налоговую инспекцию уведомление о вычете, которое затем представить в бухгалтерию. Этот вариант более выгоден Артему, так как он получит возврат всего налога, удержанного с его доходов по месту работы с начала 2008 г. А затем Артем будет получать зарплату без удержания НДФЛ до тех пор, пока действие уведомления не прекратится.

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).

ПРИМЕР 4-19

Применение профессионального вычета по договору гражданско-правового характера

Пенсионер Петр Буров (дядя Петя) заключил договор подряда на покраску забора ЗАО «Пончик». Сумма вознаграждения по договору составляет 2000 руб.

Для выполнения работ по договору дядя Петя приобрел кисточку и краску. Стоимость материалов — 400 руб. Чеки и накладные имеются.

Налогооблагаемый доход пенсионера составит 1600 руб. (2000 руб. – 400 руб.).

НДФЛ — 208 руб. (1600 ×13%). На руки Петр получит 1792 руб. (2000 руб. – 208 руб.).

...ощенную систему на-
...ет НДФЛ по доходам,
...ьской деятельности, и,
...ессиональный вычет.
...тношении доходов от
... облагается единым

...правила исчисления
...принимателями. Эта
...5 «Единый социальный

...говорам
...договорам
...е) произведений
...кусства

...порядок налогообло-
...торским договорам
...иное использова-
...кусства.
...шении вознагражде-
...промышленных об-

...в полной сумме, а за

...принимателями, про-

...ных расходов, свя-
..., иным использова-

...выплат (величина
...льности, например,
...рода, а скульптор —
...четов приведены в

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 них у предпринимателя есть два варианта:

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

2) использовать **фиксированный профессиональный вычет в размере 20%** от полученного дохода без НДС и акцизов (если они уплачиваются).

Оба варианта профессиональных вычетов не могут быть использованы одновременно.

ПРИМЕР 4-20

Налогообложение индивидуальных предпринимателей

Выручка индивидуального предпринимателя Саида Абдульмянова в 2008 г. составила 100 000 руб., документально подтвержденные расходы, принимаемые к вычету, — 60 000 руб.

Налогооблагаемый доход Саида равен 40 000 руб. (100 000 – 60 000). Если бы Саид не вел учет своих расходов или не имел бы их документального подтверждения, то он мог бы получить фиксированный профессиональный вычет в размере 20% от валового дохода, т.е. в сумме 20 000 руб. В этом варианте облагаемый доход Саида оказался бы выше, чем в предыдущем и составил бы 80 000 руб.

Поэтому в данной ситуации Саиду выгоднее получить профессиональный вычет для предпринимателей, основанный на фактически произведенных расходах.

Состав фактических расходов предпринимателя, принимаемых к вычету, аналогичен составу расходов для компаний, т.е. регулируется положениями **главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ**.

Если предприниматель использует упрощенную систему налогообложения, то он освобождается от НДФЛ по доходам, полученным в рамках предпринимательской деятельности, и, следовательно, теряет право на профессиональный вычет. Аналогичная ситуация возникает в отношении доходов от деятельности предпринимателя, которая облагается единым налогом на вмененный доход.

В данном разделе не затрагиваются правила исчисления единого социального налога (ЕСН) предпринимателями. Эта тема подробно рассмотрена в **главе 5 «Единый социальный налог» НК РФ**.

4.8.4. Вычеты по авторским договорам и вознаграждениям, по договорам на создание (исполнение) произведений науки, литературы и искусства

Статьей 221 НК РФ установлен особый порядок налогообложения доходов граждан, полученных по авторским договорам и договорам на создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства.

Аналогичные правила действуют в отношении вознаграждений авторам открытий, изобретений и промышленных образцов.

Вышеуказанные доходы облагаются не в полной сумме, а за минусом профессиональных вычетов.

Как и в случае с индивидуальными предпринимателями, профессиональный вычет предоставляется:

- либо в размере фактически понесенных расходов, связанных с созданием, исполнением, иным использованием произведения;
- либо в процентах от общей суммы выплат (величина процентов зависит от вида деятельности, например, писатель может вычесть **20%** от дохода, а скульптор — **40%**). Конкретные размеры таких вычетов приведены в **табл. 4.2**.

Таблица 4.2

Фиксированные профессиональные вычеты по договорам на создание (исполнение) произведений науки, литературы и искусства

Вид деятельности, за которую получен доход	Размер вычета (в % от дохода)
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок	40
Других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30

Оба варианта профессиональных вычетов не могут быть использованы одновременно.

ПРИМЕР 4-21

Профессиональный вычет по авторскому договору

Документально подтвержденные расходы автора Селедкина по написанию книги «Таня Гроттер и волшебные гусли» составили 15 000 руб. Сумма контракта с издательством — 100 000 руб. Фиксированный профессиональный вычет за создание литературных произведений — 20%.

В данном случае автору выгоднее получить вычет в размере 20% от дохода. Налогооблагаемый доход в этом случае будет равен 80 000 руб. Если Селедкин выберет вычет в сумме фактически произведенных затрат, то налогом будет облагаться 85 000 руб. (100 000 – 15 000).

Профессиональные налоговые вычеты должны предоставляться авторам, ученым, исполнителям у источника выплаты **на основании их письменных заявлений**. Например, издательство, выплачивающее авторский гонорар, удерживает НДФЛ не со всей суммы гонорара, а с разницы между общей суммой и профессиональным вычетом. Этот порядок выгоден и налоговому агенту, так как единый социальный налог будет начисляться на сумму вознаграждения за минусом профессионального вычета.

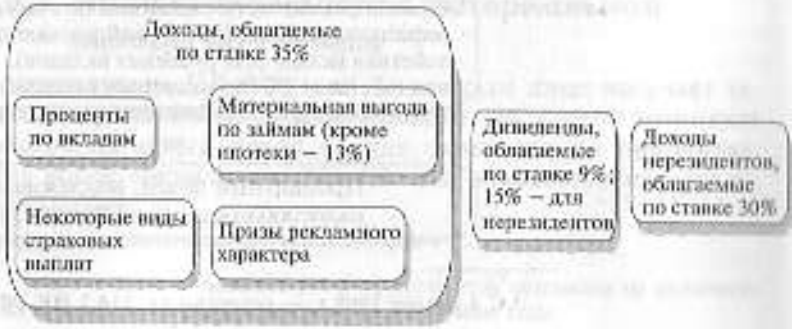
Если налоговый агент не предоставил фиксированный профессиональный вычет налогоплательщику (например, выплата авторского гонорара производилась иностранным издательством), то налогоплательщик вправе заявить этот вычет в письменном заявлении, подаваемом в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией за год.

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

4.9.1. Доходы, облагаемые по специальным ставкам

Как указывалось в **п. 4.1.4**, ряд доходов облагается по специальным ставкам (35, 30, 15 и 9%). Налог с этих доходов рассчитывается умножением суммы дохода на соответствующую ставку. Иными словами, никакие налоговые вычеты к этим доходам не применяются.

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 (по рублевым вкладам) и 9% — по валютным вкладам.** Изменение ставки рефинансирования ЦБ РФ учитывается при расчете налогооблагаемого дохода (**ст. 224 НК РФ**)[1].

Если реальная ставка по рублевому вкладу превысит **действующую ставку рефинансирования ЦБ РФ** либо ставка по валютному вкладу окажется больше **9%**, то банк должен будет рассчитать сумму превышения и исчислить с этой суммы налог по ставке **35%**. Сумма превышения по срочным пенсионным вкладам, внесенным на срок не менее 6 месяцев, облагается банком по ставке **13%**.

Банк начисляет проценты по вкладам начиная со дня, следующего за днем открытия вклада и, по день закрытия вклада включительно.

Налог рассчитывается и удерживается банком на дату выплаты процентов. Банк производит перечисление удержанного налога в бюджет на следующий рабочий день после удержания.

ПРИМЕР 4-22

Налогообложение процентов по вкладам в банках

Предположим, что Вова Пончиков открыл в банке депозит под 25% годовых. Ставку рефинансирования ЦБ РФ, действовавшую в период депозита, условно примем за 12%.

Проценты, начисленные и выплаченные банком в пределах 12%, вообще не облагаются НДФЛ. Превышение реальных процентов над ставкой рефинансирования [25% – 12%] облагается по ставке 35%.

Сумма реальных процентов, начисленных по вкладам

–

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

=

Процентный доход, подлежащий налогообложению по ставке 35%

[1] С 1 января 2008 г. — согласно ст. 214.2 НК РФ.

ПРИМЕР 4-23

Налогообложение высоких процентов по банковским депозитам

Антон Баранкин открыл рублевый депозит в банке 1 февраля 2008 г. в сумме 100 000 руб. под 18% годовых. Депозит закрывается 30 июня того же года. Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условно): с 1 января по 31 марта — 14%; с 1 апреля по 31 июля — 16%.

Налогооблагаемый доход рассчитывается следующим образом:

Фактический доход, начисленный по депозиту[1]:

100 000 ×(27 + 31 + 30 + 31+ 30) : 365 ×18% = 100 000 ×149 : : 365 ×18% = 7348 руб.

Доход, рассчитанный исходя из ставок ЦБ РФ:

- **за период с 1 февраля по 31 марта**

100 000 ×(27 + 31) : 365 ×14% = 2225 руб.

- **за период с 1 апреля по 30 июня**

100 000 ×(30 + 31 + 30) : 365 ×16% = 3989 руб.

Всего процентный доход, рассчитанный по ставкам ЦБ РФ: 6214 руб.

Разница: 7348 – 6214 = 1134 руб. облагается по ставке 35%.

Сумма налога составляет: 1134 ×35% = 397 руб.

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

Облагаемого процентного дохода по рублевому вкладу не возникает, если на дату заключения договора проценты по нему не превышали ставку рефинансирования ЦБ РФ, при условии, что в течение периода начисления процентов размер процентов по вкладу не повышался и с момента, когда процентная ставка превысила ставку ЦБ РФ, прошло не более трех лет (данное положение введено Федеральным законом от 24.07.2007 **№ 216-ФЗ** задним числом — **с 1 января 2007 г.**).

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.**

[1] Здесь и далее в главе все расчеты процентов основаны на количестве дней в обычном (невисокосном) календарном году.

Материальная выгода подлежит обложению НДФЛ по ставке **35% (ст. 224, п. 2 НК РФ)**.

Определение материальной выгоды по займам, полученным гражданами от других граждан, не производится. Также налогооблагаемая выгода не возникает, если беспроцентный кредит связан с операциями по банковской карте, условия пользования которыми могут предусматривать «льготный» период для совершения платежа, в течение которого проценты не взимаются (**подп. 1 п. 1 ст. 212 НК РФ**).

ПРИМЕР 4-24

Особые правила по кредитным картам

В январе 2008 г. звезда телеэфира Яна Чунина оплатила своей кредитной картой свои новые покупки одежды и косметики всего на сумму 500 000 руб.

Согласно условиям договора с банком, если Яна погасит задолженность по кредитке до 28 февраля 2008 г. (включительно), банк не будет брать с нее никаких процентов.

Яна погасила задолженность 28 февраля 2008 г.

В результате вышесказанного у Яны возникает доход в виде материальной выгоды от беспроцентного займа по кредитной карте. Однако НДФЛ этот доход не облагается в соответствии с положениями ст. 212 НК РФ.

К налогооблагаемой выгоде по кредитам и займам применяется ставка 35%, кроме случая, когда заем или кредит получен от российской кредитной или иной организации и использован на новое строительство или приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или квартиры (долей в них) (**п. 2 ст. 224 НК РФ**). В этом последнем случае материальная выгода все равно рассчитывается, но к ней применяется ставка 13%[1].

Материальная выгода, получаемая нерезидентами от экономии на процентах по займам и кредитам любого типа, облагается по ставке 30%.

---

[1] Начиная с **1 января 2008 г.** материальная выгода по вышеупомянутым займам и кредитам не будет облагаться НДФЛ, если налогоплательщик имеет право на имущественный вычет в соответствии с **подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ**. На момент сдачи книги в печать не прояснен вопрос о том, должен ли налогоплательщик фактически реализовать свое право на указанный вычет, чтобы материальная выгода по заемным средствам не облагалась НДФЛ.

Величина материальной выгоды по рублевым займам (кредитам) рассчитывается как разница между процентами, исчисленными исходя из **3/4 ставки рефинансирования ЦБ РФ**, действовавшей на дату получения средств, и фактическими процентами, уплаченными по договору. До 1 января 2008 г. изменение ставки рефинансирования ЦБ РФ после даты получения средств **не учитывалось** при расчете налогооблагаемого дохода. Начиная с **1 января 2008 г.** материальная выгода рассчитывается исходя из процентной ставки, действующей **на дату фактического получения налогоплательщиком дохода**, а не на дату получения заемных средств. Это означает, что изменение ставки рефинансирования ЦБ РФ принимается во внимание.

Исходя из общего порядка исчисления сроков, установленного **ст. 6.1 НК РФ**, начисление процентов производится со следующего дня после получения займа.

Материальная выгода по займам (кредитам), полученным в иностранной валюте, рассчитывается исходя из нормативной ставки — **9% годовых**.

ПРИМЕР 4-25

Налогообложение материальной выгоды по займам

Вова Пончиков получил от ЗАО «Пончик» заем на текущие нужды в сумме 100 000 руб. на 183 дня под 3% годовых.

Ставка рефинансирования ЦБ РФ на период займа — 16% (условно). Материальная выгода по займу рассчитывается следующим образом:

сумма процентов по нормативной ставке = 100 000 × 3/4 × 16% × × 183 : 365 = 6016 руб.;

сумма процентов по договору = 100 000 ×3% ×183 : 365 = 1504 руб.;

материальная выгода = 6016 – 1504 = 4512 руб.

Так как заем получен на текущие нужды, материальная выгода облагается по ставке 35%.

Сумма налога составит: 4512 ×35%= 1579 руб.

Если бы заем был получен на строительство (приобретение) жилого дома или квартиры, то выгода от экономии на процентах облагалась бы по ставке 13% (при условии подтверждения целевого использования средств на эти нужды).

До 1 января 2008 г. в соответствии с **подп. 2 п. 2 ст. 212 НК РФ** выгода от экономии на процентах должна рассчитываться при **каждой выплате процентов, но не реже одного раза в год**. Начиная с 1 **января 2008 г.** требование рассчитывать материальную экономию не реже одного раза в год из **ст. 212 НК РФ** исключено.

Таким образом, до 1 января 2008 г., если по условиям договора в календарном году проценты не выплачивались, то материальная выгода рассчитывается **один раз по состоянию на 31 декабря**. Если же в календарном году была хотя бы одна выплата процентов по займу (кредиту), то материальная выгода должна была бы быть рассчитана на эту дату **без дополнительного расчета** на 31 декабря.

ПРИМЕР 4-26

Налогообложение материальной выгоды по займам

31 августа **2007 г.**[1] проводница Лида получила в виде займа 50 000 руб. от ОАО «Российские железные дороги» под 2% годовых. Срок возврата займа и уплаты процентов — 1 сентября 2008 г. Ставка рефинансирования ЦБ РФ на дату получения займа — 16% годовых (условно).

Поскольку по условиям договора уплата процентов в 2007 г. не производится, материальная выгода должна быть определена по состоянию на 31 декабря 2007 г.

Сумма процентов по нормативу: $50\,000 \times \frac{3}{4} \times 16\% \times (30 + 31 + 30 + 31) : 365 = 2005$ руб.

Сумма процентов по договору: $50\,000 \times 2\% \times 122 : 365 = 334$ руб.

Материальная выгода = 2005 – 334 = 1670 руб.

Сумма налога = 1670 ×35% = 585 руб.

Предположим, что ставка рефинансирования ЦБ в 2008 году равна с 1 января по 30 июня 14%, с 1 июля — 12% (условно).

Расчет материальной выгоды выглядит так:

с 1 января по 30 июня 2008 г.

$50\,000 \times (3/4 \times 14\% - 2\%) \times 181 : 365 = 50\,000 \times 8{,}5\% \times 181 : 365 = 2108$ руб.

с 1 июля 2007 г. по 01 сентября 2008 г.

$50\,000 \times (3/4 \times 12 - 2\%) \times (31 + 31 + 1) : 365 = 50\,000 \times 7\% \times 63 : 365 = 604$ руб.

Всего: 2712 руб.

Сумма налога: 2712 × 35% = 949 руб.

Обязанность по исчислению и уплате налога возлагается Налоговым кодексом РФ на организацию, выдавшую заем, при условии, что эта организация производит выплаты доходов в денежной форме физическому лицу (например, заем получен

[1] Порядок налогообложения материальной выгоды по аналогичному займу в 2008 г. на момент сдачи книги в печать остается неясным.

на работе). Если же денежные выплаты организацией не производятся (например, заем под низкий или нулевой процент получен в банке), то гражданин сам должен рассчитать свой доход и заявить его в декларации по налогу.

4.10. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПОДАРКОВ, ПРИЗОВ И МАТЕРИАЛЬНОЙ ПОМОЩИ

4.10.1. Налогообложение обычных подарков, полученных от организаций и предпринимателей

НДФЛ облагаются подарки, полученные гражданами от организаций и индивидуальных предпринимателей. Подарки, полученные гражданами от других физических лиц, НДФЛ не облагаются, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей и паев (п. 18.1 **ст. 217 НК РФ**). Однако даже эти виды подарков, полученные гражданами от физических лиц, освобождаются от НДФЛ, если даритель и одаряемый являются близкими родственниками (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновленными, дедушкой, бабушкой, внуками, братьями и сестрами, имеющими общих отца или мать).

Чтобы определить налогооблагаемую сумму, надо сложить стоимость всех подарков, полученных гражданином от организаций (предпринимателей) в календарном году, и вычесть из нее **4000 руб.** (если получается отрицательная величина, то результат считается равным нулю).

Если подарок сделан в **денежной форме**, то организация (предприниматель) обязана удержать налог из стоимости подарка и перечислить его в бюджет.

Если подарок сделан в **натуральной форме**, то возможны два варианта:

1) налог удерживается за счет прочих выплат, производимых налогоплательщику в денежной форме (если таковые имеются);

2) налог не удерживается, в связи с отсутствием денежных выплат, и тогда о подарке сообщается в налоговый орган не позднее одного месяца со дня, когда он сделан.

ПРИМЕР 4-27

Налогообложение обычных призов и подарков

Дима Куприч получил в текущем календарном году следующие подарки от АО «Медсервис», где он работает директором:

- телевизор стоимостью 10 000 руб.;
- видеоплеер стоимостью 5500 руб.;
- путевку на отдых в Турцию стоимостью 15 000 руб.

Кроме того, в этом же году Дима получил в подарок автомобиль стоимостью 220 000 руб. от мамы, а также комплект горнолыжного снаряжения стоимостью 30 000 руб. от ЗАО «Росбыт» — основного партнера АО «Медсервис».

Стоимость подарков от АО «Медсервис» составила: 10 000 + + 5500 +15 000 – 4000 = 26 500 руб. Налог в размере 3445 руб. (26 500 ×13%) удерживается АО из зарплаты Димы.

Стоимость полученного автомобиля НДФЛ не облагается (с нее должен быть уплачен налог).

Дима должен сам заполнить налоговую декларацию и уплатить налог со стоимости полученного комплекта горнолыжного снаряжения в размере 3900 руб. (30 000 ×13%).

Уменьшение дохода на 4000 руб. в отношении стоимости снаряжения не производится, так как это право предоставляется один раз в год и уже было использовано АО «Медсервис» при расчете налога. ЗАО «Росбыт» обязано направить сведения о сделанном подарке в налоговый орган в течение одного месяца со дня его передачи Диме.

4.10.2. Налогообложение призов и выигрышей рекламного характера

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

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

ПРИМЕР 4-28

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

Антон Баранкин в текущем году получил на работе следующие подарки:

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

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

Стоимость обычных подарков составила 6000 руб. (2000 + 8000 – – 4000).

Стоимость подарка рекламного характера равна 40 000 руб. (44 000 – 4000).

Сумма НДФЛ с **обычных** подарков — 780 руб. (6000 ×**13%**).

Сумма НДФЛ с подарков **рекламного характера** — 14 000 руб. (40 000 × **35%**).

4.10.3. Налогообложение материальной помощи и оплаты лекарств

Материальная помощь, оказываемая работодателем своим работникам, а также бывшим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию, подлежит налогообложению в сумме, превышающей **4000 руб.** в год.

Аналогичное правило действует и в отношении оплаты работодателем стоимости медикаментов своим работникам, их супругам, родителям и детям, а также бывшим сотрудникам (пенсионерам по возрасту).

4.11. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ СТРАХОВЫХ ВЫПЛАТ

4.11.1. Обязательное страхование

Все страховые выплаты по договорам обязательного страхования не облагаются НДФЛ.

4.11.2. Добровольное имущественное страхование

Доход, подлежащий налогообложению при наступлении страхового случая по договору добровольного имущественного страхования (включая страхование гражданской ответственности за причинение вреда имуществу третьих лиц и (или) страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств), определяется в следующих размерах (**п. 4 ст. 213 НК РФ**):

Таблица 4.3

Налогообложение выплат по договорам имущественного страхования

Случай	Размер облагаемого дохода
Гибель или уничтожение застрахованного имущества	Разница между полученной страховой выплатой и рыночной стоимостью застрахованного имущества на дату наступления страхового случая, увеличенной на сумму уплаченных страховых взносов, — по договору страхования гражданской ответственности
Повреждение застрахованного имущества	Если ремонт осуществлялся — разница между полученной страховой выплатой и документально подтвержденной стоимостью ремонта (восстановления) имущества, увеличенной на сумму уплаченных страховых взносов
	Если ремонт не осуществлялся — разница между полученной страховой выплатой и расходами, необходимыми для проведения ремонта (восстановления), увеличенными на сумму уплаченных страховых взносов

Обоснованность расходов на произведенный ремонт (восстановление) подтверждается следующими документами:

- договором (копией договора) о выполнении соответствующих работ;
- документами, подтверждающими принятие выполненных работ;
- платежными документами, подтверждающими факт оплаты работ.

Обоснованность расходов, необходимых для проведения ремонта (восстановления) застрахованного имущества в случае, если ремонт (восстановление) не производился, подтверждается документом (калькуляцией, заключением, актом), составленным страховщиком или независимым экспертом (оценщиком).

Налог взимается по ставке 13%.

Не учитываются в качестве дохода суммы возмещенных страхователю или понесенных страховщиками расходов, произведенных в связи с расследованием обстоятельств наступления страхового случая, установлением размера ущерба, осуществлением судебных расходов, а также иных расходов в соответствии с действующим законодательством и условиями договора имущественного страхования.

Налогообложение выплат, получаемых по договорам имущественного страхования

ПРИМЕР 4-29

Роза Хрюшкина застраховала свою дачу от пожара на 250 000 руб.

15 декабря 2007 г. Роза уплатила 48 000 руб. за страховку здания. Период действия страхового полиса — с 1 января по 31 декабря 2008 г.

1 января 2008 г., после новогодней вечеринки, на даче случился пожар, который уничтожил все вещи и повредил здание.

Фактические расходы Розы на ремонт здания составили 180 000 руб.

Предположим, что согласно договору страховая компания выплачивает фиксированные суммы возмещения, установленные в договоре. Тогда у Розы возникнет доход от страховой компенсации по зданию в размере 22 000 руб. (250 000 – 180 000 – 48 000).

На практике страховое возмещение, как правило, выплачивается строго по заключению эксперта, поэтому дохода у налогоплательщика не возникает.

4.11.3. Добровольное медицинское страхование

Страховые выплаты по договорам добровольного медицинского страхования, предусматривающим возмещение вреда здоровью и медицинских расходов (за исключением оплаты санаторно-курортных путевок), НДФЛ не облагаются.

4.11.4. Негосударственное пенсионное обеспечение

Пенсии, выплачиваемые Пенсионным фондом РФ, НДФЛ не облагаются.

Также не облагаются пенсии, выплачиваемые физическому лицу негосударственным пенсионным фондом, имеющим лицензию **по договору негосударственного пенсионного обеспечения** (который нельзя путать с договором добровольного пенсионного страхования), при условии, что взносы в данный фонд производились самим гражданином.

Если же взносы в негосударственный пенсионный фонд производились организацией за своего работника, то сумма пенсии, впоследствии выплачиваемая работнику, облагается налогом по ставке **13%** у источника выплаты. Сами взносы НДФЛ не облагаются. Аналогичные правила действуют в отношении взносов в негосударственные пенсионные фонды, производимые гражданами в пользу третьих лиц.

При досрочном расторжении договоров с негосударственными пенсионными фондами или изменении сроков действия

договора суммы, возвращенные налогоплательщику, подлежат обложению за минусом сумм сделанных ранее пенсионных взносов. Налог удерживается фондом при выплате.

Облагаемый доход не возникает, если договор расторгается по причинам, не зависящим от воли сторон, или в случае перевода выкупной суммы в другой негосударственный пенсионный фонд.

Начиная **с 1 января 2008 г.** при досрочном расторжении договора налогообложению у источника будет подлежать также сумма платежей (взносов), сделанных налогоплательщиком по расторгаемому договору ранее. Исключение составит случай, когда налогоплательщик предоставит налоговому агенту справку, подтверждающую, что он не получал социальный налоговый вычет на сделанные им ранее платежи (взносы).

ПРИМЕР 4-30

Налогообложение выплат, получаемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения

В 2008 г. ЗАО «Пончик» произвело взносы за Ирину Пончикову (маму Вовы Пончикова), которая работает в ЗАО главным бухгалтером.

Взносы были перечислены по договору негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным между ЗАО и лицензированным негосударственным пенсионным фондом. Сумма перечисленных в 2008 г. за Ирину взносов составила 25 000 руб.

В том же году Ирина Пончикова сама перечислила в негосударственный пенсионный фонд, имеющий лицензию, 15 000 руб. в пользу своей мамы Клеопатры Львовны (бабушки Вовы Пончикова). Взносы были перечислены также по договору негосударственного пенсионного обеспечения.

Вышеуказанные взносы не являются облагаемым доходом ни для Ирины, ни для Клеопатры Львовны. Однако пенсии, которые будут им выплачены впоследствии, будут облагаться НДФЛ. Налог будет удерживаться фондом при выплате пенсий.

4.11.5. Добровольное пенсионное страхование

Если пенсии выплачиваются негосударственным пенсионным фондом, имеющим лицензию, по договорам добровольного пенсионного страхования, то налогообложение таких пенсий и взносов регулирует **ст. 213 НК РФ** (налогообложение взносов и выплат по договорам негосударственного пенсионного обеспечения регулируется **ст. 213.1 НК РФ**).

Согласно **подп. 4 п. 1 ст. 213 НК РФ** пенсии, выплачиваемые по договорам добровольного пенсионного страхования, не

облагаются НДФЛ, если осуществляются при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством (т.е. по достижении гражданином определенного возраста).

Если взносы по договору добровольного пенсионного страхования производятся работодателем в пользу работника, то они подлежат обложению НДФЛ (**п. 3 ст. 213 НК РФ**).

Начиная **с 1 января 2008 г.** при досрочном расторжении договоров добровольного пенсионного страхования (за исключением случаев, когда такое расторжение происходит по причинам, не зависящим от воли сторон) полученная налогоплательщиком сумма за вычетом суммы страховых взносов, ранее внесенных налогоплательщиком, облагается НДФЛ у источника выплаты.

При этом налогоплательщик должен предоставить налоговому агенту справку о том, что он не получал социальный налоговый вычет на суммы страховых взносов. Если такая справка не предоставлена, то налогом облагается вся сумма, выплачиваемая налогоплательщику при досрочном расторжении договора.

4.11.6. Добровольное страхование жизни

Страховые выплаты по договорам добровольного страхования жизни, заключенным на срок **не менее 5 лет**, не предусматривающих выплат в течение этих 5 лет в пользу застрахованного лица, не облагаются НДФЛ (**п. 2 ст. 213 НК РФ**).

Страховые выплаты по договорам добровольного страхования жизни, заключенным на срок **менее 5 лет**, подлежат обложению в следующем порядке:

- сумма страховых взносов увеличивается на ставку рефинансирования ЦБ РФ, действовавшую на дату заключения договора;
- полученная величина вычитается из страховых выплат;
- образовавшаяся разница (если она положительная) облагается налогом по повышенной ставке — **35%**. Налог удерживается страховой компанией.

При досрочном расторжении договоров добровольного страхования жизни до истечения пятилетнего срока их действия суммы, возвращаемые застрахованному лицу, за вычетом ранее сделанных взносов, подлежат налогообложению у источника выплаты (т.е. расчет и удержание налога производит страховая компания). Налог не возникает, если расторжение происходит по причинам, независящим от воли сторон.

Начиная с **1 января 2008** г. вышеуказанный порядок распространяется на выплаты по всем договорам добровольного страхования жизни независимо от их срока с учетом следующего:

- при расчете налогооблагаемой суммы выплат используется среднегодовая ставка рефинансирования ЦБ РФ, порядок определения которой установлен в **подп. 2 п. 1 ст. 213 НК РФ**;
- доход (если он образуется) облагается налогом по ставке **13%**.

ПРИМЕР 4-31

Налогообложение выплат, получаемых по договорам добровольного страхования жизни

1 января 2008 г. популярная певица Дуня заключила краткосрочный договор страхования жизни со страховой компанией на 1 год (страховой случай — дожитие Дуней до 1 января 2009 г.).

Сумма страхового взноса, уплаченного Дуней 1 января 2008 г., — 200 000 руб.

Величина страховой премии по договору – 300 000 руб.

Ставка рефинансирования ЦБ РФ, действовавшая в 2008 г., — 12% (условно).

Налогооблагаемый доход Дуни в 2009 г. равен: 300 000 – 200 000 – – 200 000 ×12% = 76 000 руб.

НДФЛ удерживается страховой компанией по ставке 35%.

4.12. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ С ЦЕННЫМИ БУМАГАМИ

Особенности обложения НДФЛ доходов от операций с ценными бумагами определены **ст. 214.1 НК РФ**.

Все ценные бумаги и инструменты срочных сделок подразделяются на следующие категории:

- ценные бумаги, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг;
- ценные бумаги, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг;
- финансовые инструменты срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги (т.е. фьючерсы и опционы на покупку ценных бумаг);
- инвестиционные паи паевых инвестиционных фондов.

В отдельную группу входят операции, совершаемые доверительным управляющим (кроме паевого инвестиционного фонда).

Сначала необходимо определить результат (доход или убыток) по совокупности сделок в календарном году с ценными бумагами каждой перечисленной выше категории, т.е. в разрезе каждой категории. Затем рассчитывается общий налогооблагаемый доход или убыток.

При реализации ценных бумаг **до 1 января 2007 г.** граждане имели право воспользоваться фиксированным имущественным налоговым вычетом в размере **125 000 руб.**, установленным **ст. 220 НК РФ**. Начиная с **1 января 2007** г. налоговая база по доходам от реализации ценных бумаг может быть уменьшена только на сумму документально подтвержденных расходов по их приобретению, реализации и хранению (см. письмо Минфина России от 24 января 2007 г. **№ 03-04-05-01/06**).

Конкретные правила расчета доходов в разрезе каждой категории ценных бумаг и финансовых инструментов, а также определения общего налогооблагаемого дохода установлены **ст. 214.1 НК РФ**.

Налог удерживается брокерами, доверительными управляющими, управляющими компаниями, осуществляющими доверительное управление имуществом паевых инвестиционных фондов, иными лицами, совершающими операции по договору поручения и по другим договорам в пользу налогоплательщиков (**ст. 214.1 НК РФ**).

Вычет в размере фактически произведенных и документально подтвержденных расходов предоставляется налогоплательщику при расчете и уплате в бюджет у источника выплаты дохода либо по окончании налогового периода при подаче налоговой декларации в налоговый орган.

4.13. ИСЧИСЛЕНИЕ НАЛОГА С ДИВИДЕНДОВ

Порядок применения НДФЛ к дивидендам регулируется **ст. 214 НК РФ**.

Дивиденды, выплачиваемые физическим лицам, облагаются налогом по следующим ставкам:

9% — для выплат **резидентам**;

15% — для выплат **нерезидентам** (**30%** в **2008 г.**).

Налог удерживается организацией — плательщиком дивидендов при их фактической выплате.

ПРИМЕР 4-32

Налогообложение дивидендов

ЗАО «Пончик» в 2008 г. начислило дивидендов своим акционерам — Вове Пончикову и Георгию Чхеидзе в сумме 100 000 руб. Георгий постоянно проживает в Грузии и не является налоговым резидентом Российской Федерации. Из указанной суммы 80 000 руб. начислено Вове, оставшаяся сумма — Георгию.

Сумма НДФЛ составит: 80 000 ×9% + 20 000 ×15% = 10 200 руб.

Налог удерживается при выплате дивидендов. Вова получает: 80 000 – 7200 = 72 800 руб., Георгий: 20 000 – 3000 = 17 000 руб.

В случае если организация — плательщик дивидендов сама получила дивиденды от третьих лиц в текущем календарном году, то расчет НДФЛ:

- остается неизменным для нерезидентов;
- меняется для резидентов.

Налог с дивидендов, выплачиваемых резидентам в упомянутой выше ситуации, рассчитывается следующим образом:

1) из общей суммы дивидендов, подлежащих к распределению, исключается доля нерезидентов;
2) из оставшейся величины вычитаются дивиденды, полученные самой организацией в текущем календарном году (учитываются также дивиденды, полученные от третьих лиц в предыдущем календарном году, если ранее они не участвовали в расчете налога с дивидендов);
3) полученная величина (если она положительная) умножается на **9%**, что дает общую сумму НДФЛ, исчисленную с доходов акционеров-резидентов.

ПРИМЕР 4-33

Налогообложение дивидендов

В условиях предыдущего примера предположим, что ЗАО «Пончик» само получило дивиденды на сумму 40 000 руб. в текущем календарном году.

НДФЛ, удерживаемый с дивидендов, выплачиваемых Георгию, не изменится и составит: 20 000 ×15% = 3000 руб. (в **2007 г.** дивиденды Георгия облагались налогом по ставке 30%).

НДФЛ, удерживаемый с дивидендов, выплачиваемых Вове, рассчитывается таким образом:

[100 000 (всего к распределению) – 20 000 (доля нерезидентов) – – 40 000 (получено самим ЗАО «Пончик»)] ×9% = 3600 руб.

Сумма налога с дивидендов, полученных налоговым резидентом от источников за пределами Российской Федерации, определяется налогоплательщиком самостоятельно и подлежит обложению по ставке 9%.

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 **9%**, полученная разница не подлежит возврату из бюджета **(п. 1 ст. 214 НК РФ)**.

4.14. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ 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 12 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, оказанные в Российской Федерации;
- доходов от реализации недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации;
- доходов от сдачи в аренду имущества, находящегося в Российской Федерации;
- доходов, полученных от использования в Российской Федерации авторских прав;
- дивидендов и процентов, полученных от российских организаций.

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

Ко всем налогооблагаемым доходам нерезидентов (кроме дивидентов) применяется единая ставка — **30%** (например, и зарплата, и материальная выгода в виде экономии на процентах, полученная нерезидентами, облагаются по ставке 30%).

Начиная **с 1 января 2008 г.** для нерезидентов ставка НДФЛ по полученным дивидендам 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).

Чтобы воспользоваться соглашением, физическое лицо должно представить в налоговый орган документы, подтверждающие:

- что это лицо является налоговым резидентом другой страны, в отношении заключенного соглашения;
- что налог с полученного дохода уплачен (факт уплаты налога должен быть подтвержден налоговым органом иностранного государства).

Документы могут быть представлены либо до уплаты налога в Российской Федерации, либо не позднее одного года, следующего за годом, в котором налогоплательщик претендует на освобождение от уплаты налога, проведение зачета, предоставление вычетов в соответствии с соглашением.

ПРИМЕР 4.34

Устранение двойного налогообложения

Популярная российская певица Дуня отправилась в 2008 г. на недельные гастроли в Англию, где получила 150 000 фунтов стерлингов в качестве гонорара. Певица находилась в этом году в Российской Федерации в общей сложности 283 дня.

Согласно ст. 207 НК РФ певица Дуня является налоговым резидентом Российской Федерации в 2008 г. и ее гонорар подлежит обложению в Российской Федерации наряду со всеми другими доходами, несмотря на то, что и ее выступления, и получение дохода имели место за границей.

Предположим, что организаторы концертов в Англии удержали налог из гонорара Дуни по ставке 20%, т.е. певица получила на свой счет всего 120 000 фунтов стерлингов.

Поскольку между двумя упомянутыми странами имеется договор об избежании двойного налогообложения, налог, удержанный с Дуни в Англии, будет принят в Российской Федерации к зачету. Так как базовая ставка НДФЛ в Российской Федерации ниже чем 20%, дополнительного налога в России не возникает. Разницу налога, обусловленную различными ставками, Дуня вернуть себе также не может.

Если бы Дуня выступала с концертами в Танзании, с которой у Российской Федерации договора об избежании двойного налогообложения нет, то налог, удержанный из ее гонорара в Танзании, не принимался бы в Российской Федерации во внимание, и певица должна была бы снова рассчитывать облагаемый доход (с учетом профессионального вычета) и платить НДФЛ по ставке 13%.

4.15. УПЛАТА НДФЛ ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ

Статья 227 НК РФ устанавливает особые правила исчисления и уплаты НДФЛ для:

- зарегистрированных в установленном порядке индивидуальных предпринимателей;
- частных нотариусов и других лиц, занимающихся частной практикой.

Индивидуальные предприниматели определяют свой налогооблагаемый доход как разницу между полученной выручкой

(без НДС и акцизов, если они их платят) и расходами, определяемыми в порядке, аналогичном порядку для организаций (т.е. по нормам **главы 25 НК РФ**). Убытки от предпринимательской деятельности при налогообложении не учитываются.

Индивидуальные предприниматели могут также воспользоваться фиксированным профессиональным налоговым вычетом в размере 20% от общей суммы доходов, полученных от предпринимательской деятельности. В этом случае фактически произведенные расходы игнорируются.

Правила начисления единого социального налога с доходов предпринимателей подробно рассмотрены в **разделе 5**.

ПРИМЕР 4-35

Налогообложение доходов предпринимателей

Выручка предпринимателя Бесо Шония за год составила 300 000 руб. Бесо освобожден от НДС. Расходы предпринимателя, исчисленные по нормам главы 25 НК РФ (включая единый социальный налог), составили 160 000 руб.

Доход от предпринимательской деятельности равен: 300 000 руб. – – 160 000 руб. = 140 000 руб. Этот доход подлежит обложению по ставке 13%.

Бесо также может воспользоваться фиксированным профессиональным вычетом для индивидуальных предпринимателей, тогда его налогооблагаемый доход будет равен 240 000 руб.

Применение профессионального вычета (20%) в данном случае для предпринимателя невыгодно, так как при этом образуется большая сумма налогооблагаемого дохода по сравнению с первым вариантом.

Индивидуальные предприниматели имеют право на стандартные, социальные и имущественные вычеты в порядке, аналогичном порядку для других физических лиц. Однако следует заметить, что имущественные вычеты распространяются только на продажи имущества, находящегося в личной собственности предпринимателя и не используемого им для деловых нужд.

По истечении **1 месяца и 5 дней** со дня появления доходов от предпринимательской деятельности индивидуальный предприниматель должен представить в налоговый орган декларацию о предполагаемом доходе на текущий календарный год.

Сумма предполагаемого дохода определяется самим предпринимателем. В случае ее значительного (**более 50%**) увеличения (уменьшения), предприниматель обязан представить в налоговый орган уточненную декларацию о предполагаемом доходе.

На основе данных декларации о предполагаемом доходе налоговые органы рассчитывают суммы авансовых платежей НДФЛ и выписывают налоговые уведомления на их уплату.

Уплата налога производится в следующем порядке:

Таблица 4.4

Сроки уплаты НДФЛ индивидуальными предпринимателями

Вид платежа	Размер платежа	Срок уплаты
Авансовый платеж за январь – июнь	½ общей годовой суммы авансовых платежей	Не позднее 15 июля текущего года
Авансовый платеж за июль – сентябрь	¼ годовой суммы авансовых платежей	Не позднее 15 октября текущего года
Авансовый платеж за октябрь – декабрь	¼ годовой суммы авансовых платежей	Не позднее 15 января года, следующего за истекшим налоговым периодом
Платеж по итогам налогового периода	Разница между суммой налога, исчисленного по налоговой декларации, и авансовыми платежами	Не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом

В срок **до 30 апреля** года, следующего за отчетным, предприниматель обязан представить налоговую декларацию, в которой определяется окончательная сумма налога, подлежащая уплате или возврату.

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.

Начиная **с 1 января 2008 г.** в вышеуказанный перечень включены:

- доходы, получаемые наследниками (правопреемниками) авторов произведений науки, литературы, искусства и т.д.;
- налогооблагаемые доходы от дарений.

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

В аналогичном порядке рассчитывается налог с доходов, полученных из-за границы.

ПРИМЕР 4-36

Случаи, когда удержание НДФЛ не производится

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, удерживается 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.

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 рассчитывает налог по доходам, облагаемым по ставке 13%. Расчет производится нарастающим итогом с начала года. Из полученной суммы вычитается ранее уплаченный налог, а разница перечисляется в бюджет.

Перечисление в бюджет НДФЛ производится:

- не позднее дня получения в банке наличных денег на выплату зарплаты и прочих вознаграждений;
- не позднее дня перечисления зарплаты или других доходов на счета граждан;
- не позднее дня, следующего за днем фактического удержания налога, если доходы получены в натуральной форме, либо в виде материальной выгоды (при условии, что удержание налога было возможным за счет прочих денежных средств, выплачиваемых физическому лицу).

НДФЛ удерживается и перечисляется в бюджет из денежных средств, выплачиваемых агентом налогоплательщику. Сумма удерживаемого налога не может быть больше 50% от суммы выплаты.

При невозможности удержать налог с налогоплательщика (например, в ситуации, когда все выплаты производятся только в натуральной форме) налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения налогового обязательства письменно уведомить налоговый орган о сумме налога, который он не в состоянии удержать.

ПРИМЕР 4-37

Уплата НДФЛ

Роман Великий является сотрудником фирмы «Турсервис». В текущем году помимо зарплаты Роман получил от фирмы путевку в Марокко стоимостью 24 000 руб. В этом же году Роман выиграл автомобиль стоимостью 300 000 руб. в телевизионном шоу, организованном фирмой «Шоптур».

«Турсервис» и «Шоптур» являются налоговыми агентами по удержанию и перечислению в бюджет НДФЛ с доходов Романа. «Турсервис» удерживает налог из зарплаты Романа. В отличие от «Турсервиса», «Шоптур» производит выплату дохода исключительно в натуральной форме (автомобиль) и не имеет возможности удержать налог.

Таким образом, фирма «Шоптур» должна сообщить в налоговый орган о выданном призе и о невозможности удержать налог в течение одного месяца со дня выдачи автомобиля. Уплата налога со стоимости автомобиля производится непосредственно Романом.

Уплата налога за счет средств самих налоговых агентов не допускается. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога.

4.16.3. Справки и сведения, представляемые налоговыми агентами

Помимо своевременного и правильного исчисления, удержания и перечисления в бюджет НДФЛ, налоговые агенты должны:

- вести учет доходов, выплачиваемых ими гражданам по форме **1-НДФЛ** («Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц»);

- не позднее **1 апреля** года, следующего за истекшим, представлять сведения о доходах физических лиц в налоговые органы;
- выдавать физическим лицам справки о полученных доходах (по форме 2-НДФЛ).

4.16.4. Налоговая декларация. Сроки уплаты (возврата) НДФЛ

Налоговую декларацию **обязаны представлять следующие категории налогоплательщиков** (ст. 229 НК РФ):

- индивидуальные предприниматели;
- частные нотариусы;
- другие лица, занимающиеся частной практикой.

Кроме того, **декларацию обязаны представлять лица, получающие следующие виды доходов**[1]:

- вознаграждения от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами на основе заключенных договоров гражданско-правового характера (включая доходы по договорам найма или аренды любого имущества);
- вознаграждения от продажи имущества, принадлежащего физическим лицам на праве собственности;
- выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов);
- доходы из источников, находящихся за пределами Российской Федерации (для физических лиц — налоговых резидентов Российской Федерации);
- другие доходы, при получении которых налоговыми агентами не был удержан налог.

Остальные лица вправе представить такую декларацию в налоговый орган по месту жительства, в частности **для получения**:

---

[1] В случае прекращения предпринимательской деятельности или выплат, указанных в этом перечне, необходимо подать декларацию в пятидневный срок со дня ее (их) прекращения. Налог, начисленный по данным такой декларации, должен быть уплачен не позднее 15 дней с момента ее подачи.

- стандартных налоговых вычетов, которые налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено законодательством;
- социальных налоговых вычетов на основании письменного заявления налогоплательщика (в течение трех лет после окончания налогового периода, в котором были осуществлены эти расходы);
- имущественных налоговых вычетов на основании письменного заявления налогоплательщика;
- профессиональных налоговых вычетов.

Декларация представляется в срок до **30 апреля** года, следующего за отчетным.

Сумма налога к уплате по данным декларации должна быть внесена в бюджет не позднее **15 июля** года, следующего за истекшим.

Излишне удержанный налог возвращается налоговым органом физическому лицу по письменному заявлению последнего. Срок для возврата ограничен одним месяцем со дня получения налоговым органом заявления на возврат (**п. 6 ст. 78 НК РФ**).

ОТВЕТЫ НА КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

КОНТРОЛЬНЫЙ ВОПРОС 4-1

Цель: определить облагаемые и необлагаемые доходы гражданина

1. Доходы Вовы, которые не облагаются НДФЛ вообще или облагаются по ставке 35%:

5) оплата добровольного медицинского страхования работодателем в пользу Вовы;

6) компенсация суточных по норме (20 дней ×700 руб.)

10) материальная выгода по беспроцентному займу, предоставленному ЗАО «Пончик» на покупку машины. Данный вид дохода облагается по ставке 35%;

11) оплата медицинской операции маме Вовы;

13) пенсионные взносы по договору негосударственного пенсионного обеспечения, уплаченные ЗАО в пользу Вовы;

15) оплата отдыха Вовы в санатории «Московские зори». Оплата была произведена за счет чистой прибыли ЗАО;

16) оплата учебного семинара по улучшению профессиональных навыков Вовы.

2. Величина облагаемого дохода, рассчитанная только для тех пунктов, в которых были указаны суммы:

2) премия по результатам работы за год облагается в полной сумме 100 000 рублей, поскольку была начислена в текущем году;

6) компенсация суточных за 20 дней командировок. Облагаемая сумма равна (1000 руб. – 100 руб.) ×20 = 18 000 руб.;

8) фотоаппарат, в подарок на день рождения стоимостью 15 000 руб. облагается в сумме 11 000 руб. (15 000 руб. – 4000 руб.);

14) материальная помощь согласно заявлению Вовы облагается в сумме 36 000 руб.

КОНТРОЛЬНЫЙ ВОПРОС 4-2

Цель: рассчитать социальные вычеты гражданина

1. Налогооблагаемый доход Изольды и НДФЛ, удержанный с нее по месту работы, в руб.:

Годовая зарплата (9000 × 12)	108 000
Подарок на 8 Марта (9000 – 4000)	5 000
Стандартный личный вычет (400 × 2)	(800)
Вычет на ребенка (600 × 3)	(1 800)*
Налогооблагаемый доход, полученный на работе	110 400
НДФЛ, удержанный работодателем	14 352

* Совокупный облагаемый доход в мае с учетом подарка превысит 40 000 руб.

2. Социальные вычеты Изольды.

Вычет в отношении личных расходов на медицинские цели:

- лечение своего брата — 0 (брат не входит в число близких родственников согласно НК РФ);
- свое лечение — 0 (услуги оказаны не на территории Российской Федерации);
- на лекарства для мамы — 30 000 руб.

Вычет в отношении личных расходов на цели образования:

- вечерние курсы йоги — 8000 руб. (ограничение на вечернюю форму обучения не распространяется на самого налогоплательщика, а относится к его детям);
- заочные курсы — 70 000 руб. (Максимальная общая сумма социальных вычетов на обучение налогоплательщика и лечение его самого и членов его семьи не может превышать 100 000 руб. Вычет на обучение детей налогоплательщика учитывается отдельно. В целях вычета форма обучения для самого налогоплательщика значения не имеет.);
- обучение дочери — 5000 руб. (максимальный вычет — 50 000 руб. предоставляется обоим родителям; поскольку муж заявил 45 000 руб., доля Изольды уменьшилась).

Вычет в отношении личных расходов на благотворительные цели:

- денежный взнос — 4000 руб.;
- корма для животных — 0 руб. (учитываются только взносы, сделанные в денежной форме).

3. Сумма налога к возврату по итогам года, в руб.:

Налогооблагаемый доход, полученный на работе	110 400
Социальные вычеты (30 000 + 70 000 + 5000 + 4000)	(109 000)
Налогооблагаемый доход после социальных вычетов	1 400
НДФЛ, начисленный по данным декларации	182
НДФЛ, удержанный работодателем	(14 352)
НДФЛ к возврату по итогам года	(14 170)

ЗАДАЧА 4-1

Цель: научиться определять налогооблагаемый доход физического лица

В 2008 г. актрисе Музе Леденцовой была начислена зарплата в сумме 120 000 руб. (10 000 руб. ежемесячно). В январе 2009 г. Муза также получила на свой банковский счет 25 130 руб. Это была выплата премии за 2008 г., начисленная в декабре 2008 г.

Кроме того, в 2008 г. театр произвел оплату Музе:

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

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

1. Рассчитайте налогооблагаемый доход Музы за текущий год.

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

ЗАДАЧА 4-2

Цель: научиться определять облагаемый доход физического лица

В 2008 г. 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:	
в пределах норм	4 500
сверх норм	320 000

Компания также оплатила Сковородкину, руб.:

Участие в учебном семинаре	15 000
Талоны на питание	60 000
Путевку в лечебный санаторий в Подмосковье**	3 700
Фирменную одежду***	18 000
Отдых в Турции	21 000
Операцию для его сына	75 000

* Премия была выплачена в следующем году.

** Выплата производилась за счет чистой прибыли.

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

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

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

Определите налогооблагаемый доход г-на Сковородкина.

ЗАДАЧА 4-3

Цель: научиться определять сумму облагаемых доходов

Внучка бывшего члена Политбюро ЦК КПСС Октябрина Леонидовна работает младшим менеджером в супермаркете в Барвихе. Ее зарплата по контракту составляет 22 000 руб. в месяц.

Кроме зарплаты она получила в текущем году от супермаркета:

- премию по итогам года. Премия была начислена в декабре текущего года, но выплачена в следующем году. Всего Октябрина получила на руки 21 750 руб. в январе и столько же — в феврале следующего года;
- бесплатные обеды на сумму 1200 руб. в месяц (обеды были предусмотрены ее контрактом);
- оплаченный отдых в Турции на сумму 35 000 руб. (компания оплатила это за счет чистой прибыли);
- скидки 20% на товары в супермаркете (сумма скидок за год — 6500 руб.);
- мобильный телефон «Самсунг» стоимостью 6700 руб. на свой день рождения;
- оплату абонемента в бассейн на сумму 8000 руб.;
- добровольную медицинскую страховку страховой компании «Росно» на сумму 30 000 руб.

Рассчитайте НДФЛ Октябрины.

ЗАДАЧА 4-4

Цель: научиться рассчитывать социальные вычеты

Годовой доход Виктора Рубцова за текущий год, облагаемый по ставке 13%, составил 300 000 руб. В течение года Виктор перечислил на благотворительные нужды 120 000 руб., а также передал благотворительным организациям имущество на сумму 20 000 руб.

В текущем году Виктор оплатил собственное образование на заочных курсах английского языка — 53 000 руб. и обучение своего 20-летнего сына на дневном отделении института — 30 000 руб. Супруга Рубцова, в свою очередь, заплатила 30 000 руб. за образование сына и отразила эту сумму в качестве социального вычета в своей налоговой декларации за текущий год.

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 Российской Федерации. Лечение включено в перечень, утвержденный Правительством РФ.

Сумма страховых взносов, уплаченных Викторам в текущем году по договору добровольного пенсионного страхования, заключенному в пользу родителей, составила 35 000 руб.

Исходя из того, что данные благотворительные, образовательные, медицинские и пенсионные учреждения имеют необходимые лицензии и соответствуют критериям, установленным НК РФ, рассчитайте социальные вычеты Виктора Рубцова.

ЗАДАЧА 4-5

Цель: научиться применять имущественные вычеты

В 2008 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 2006 г. Документально подтвержденная стоимость строительства — 400 000 руб. Доля Лаликова в собственности на домик — 70%. Гараж был подарен Диме его дядей в 2007 г. Земельный участок был приобретен Лаликовым в 2004 г. за 200 000 руб.

В 2008 г. Дима и его супруга Люся приобрели квартиру. Доля Димы в собственности на новую квартиру равна 70%. Стоимость квартиры — 2 400 000 руб. Часть покупки была профинансирована за счет ипотечного кредита, полученного от российского банка. Проценты, уплаченные по кредиту в 2008 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 2008 г. 400 000 руб. Общая сумма социальных вычетов, которыми может воспользоваться Лаликов, в 2008 г. составили 75 000 руб.

1. Определите налогооблагаемый доход Лаликова в 2008 г.

2. Рассчитайте сумму имущественного вычета, который может быть перенесен на 2009 г. и последующие годы.

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

ЗАДАЧА 4-6

Цель: научиться рассчитывать имущественный вычет

По договору с издательством Борис Бумер получил на свой счет гонорар в размере 79 200 руб. за детектив «Что сказал бухгалтер?». При выплате гонорара издательство предоставило автору профессиональный вычет в размере 20% от общей суммы гонорара.

Рассчитайте, на какую общую сумму был заключен договор г-на Бумера с издательством.

ЗАДАЧА 4-7

Цель: научиться рассчитывать материальную выгоду по займам

2 марта 2008 г. 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 июня 2008 г. Алексей получил кредит в банке под 6% годовых на покупку новой яхты. Сумма кредита — 50 000 000 руб. Проценты уплачиваются ежеквартально начиная с 1 октября 2008 г. Начисление процентов производится по 1 октября включительно.

Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условные): с 1 января по 30 июня 2008 г. — 16%, с 1 июля до конца 2008 г. — 20%.

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 2007 г. чистую прибыль в размере 800 000 руб. Прибыль была распределена на собрании акционеров в феврале 2008 г. следующим образом:

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

В 2007 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 в текущем году произвел следующие расходы:

- медицинскому центру «Худеем вместе» — 43 500 руб.;
- оплата пластической операции по изменению формы бровей — 120 000 руб.;
- оплата лечения любимой тети в зубной поликлинике — 16 000 руб.;
- оплата операции мамы в московской больнице — 49 000 руб.;
- оплата лекарств мама в послеоперационный период — 5000 руб.

Кроме того, Ласковый потратил 55 000 руб. на оплату заочных курсов MBA, где обучался сам, и 56 000 руб. на оплату обучения своего сына студента-очника.

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.

Николай перевел 720 000 руб. детскому спортивному центру в Москве, а также подарил своей школе 3 компьютера и 1 принтер стоимостью 95 000 руб.

Доход Ласкового, облагаемый по ставке 13%, составил в текущем году 2 900 000 руб.

1. Рассчитайте максимальные суммы социальных вычетов по каждому типу расходов. Объясните, какие виды вычетов подпадут под ограничения и чему будет равно это ограничение.

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

ЗАДАЧА 4-11

Цель: научиться определять сумму налогооблагаемых дивидендов

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 500 000 руб. под 2% годовых. Ссуда выдана Жанне сроком на 2 года.

1. Определите доход Жанны в текущем году и ее НДФЛ исходя из ставки ЦБ РФ на дату получения займа в размере 12% годовых.

2. Объясните процедуру удержания НДФЛ с суммы экономии на процентах.

ЗАДАЧА 4-12

Цель: научиться определять сумму налогооблагаемых доходов

Выходец из Африки Чарли Иванов работает на шоколадной фабрике «Красный Октябрь», где получает 7500 руб. в месяц.

В декабре Чарли купил 20 коробок конфет по их себестоимости – 80 руб. за коробку. Рыночная цена этого шоколада составляет 150 руб. за коробку.

В мае Чарли получил от фабрики телевизор стоимостью 8000 руб. в качестве подарка на день рождения. Чарли женат, имеет семилетнего сына.

1. Рассчитайте налогооблагаемый доход и НДФЛ Чарли.

2. Каковы обязательства фабрики по НДФЛ в отношении коробок шоколада и телевизора?

ЗАДАЧА 4-13

Цель: научиться определять сумму облагаемых дивидендов

Люся Колбаскина работает менеджером по продажам на косметической фабрике «Восход». В январе Люся отправилась в 2 командировки. 10 января она уехала в 23 часа 59 минут на «Красной стреле» в Санкт-Петербург, откуда 13 января вылетела в Париж по делам фирмы. Из Парижа она вернулась в Москву 15 января в 7 часов утра.

20 января она представила следующий отчет в бухгалтерию.

Расходы в Санкт-Петербурге:

- билеты на поезд — 1400 руб.;
- счет за проживание в отеле — 5200 руб.;
- счет за обеды в ресторане — 6400 руб.;
- билеты в Мариинский театр (куда она ходила с клиентом) – 3800 руб.;
- счета за телефонные разговоры из номера — 600 руб.;
- счета за услуги парикмахерской отеля — 1200 руб.;
- счета такси за поездки по городу — 800 руб.;

Расходы в Париже:

- билеты на самолет — 20 700 руб.;
- такси из аэропорта — 40 евро;
- такси по городу — 100 евро;
- счет за отель — 280 евро;
- счета за рестораны — 180 евро.

Люся получила полное возмещение расходов.

Норма суточных по Российской Федерации 100 руб., по Франции — 70 евро (условно).

Курс на дату предоставления отчета — 30,9 руб. (условно).

Определите налогооблагаемый доход Люси.

ЗАДАЧА 4-14

Цель: научиться рассчитывать НДФЛ с доходов предпринимателей

Рената Литвина, зарегистрировавшись в качестве индивидуального предпринимателя, открыла бар «У Ренаты», в котором работает 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 — 310 000 руб.;

5) зарплата официанта — 80 000 руб.;

6) зарплата уборщицы — 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.

1. Рассчитайте обязательства Ренаты по ЕСН.

2. Рассчитайте НДФЛ с дохода Ренаты.

5 ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ

ЦЕЛИ ЗАНЯТИЯ

1. Ознакомиться с принципами взимания единого социального налога.
2. Научиться рассчитывать единый социальный налог (ЕСН) для работодателей и индивидуальных предпринимателей.
3. Получить представление о методах и сроках уплаты ЕСН, а также об отчетности по налогу.

5.1. СУЩНОСТЬ ЕСН, ПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГА

5.1.1. Понятие ЕСН

В самом общем смысле **единый социальный налог** — это налог, который начисляется **на заработную плату** и представляет собой дополнительную налоговую нагрузку для работодателей. В этом принципиальное отличие ЕСН от налога на доходы физических лиц (НДФЛ), который удерживается организациями из доходов их работников.

ПРИМЕР 5-1

Базовая иллюстрация принципов взимания единого социального налога

Ежемесячная зарплата Вовы Пончикова — сотрудника ЗАО «Пончик» составляет 100 000 руб. Ставка ЕСН — 26%, ставка НДФЛ — 13%.

ЕСН равен: 100 000 руб. ×26% = 26 000 руб.

Эту сумму ЗАО «Пончик» уплачивает в бюджет. Кроме того, ЗАО удерживает 13% НДФЛ из зарплаты Вовы и тоже уплачивает его в бюджет. Пончиков получает на руки 87 000 руб. (100 000 руб. – 13 000 руб. НДФЛ).

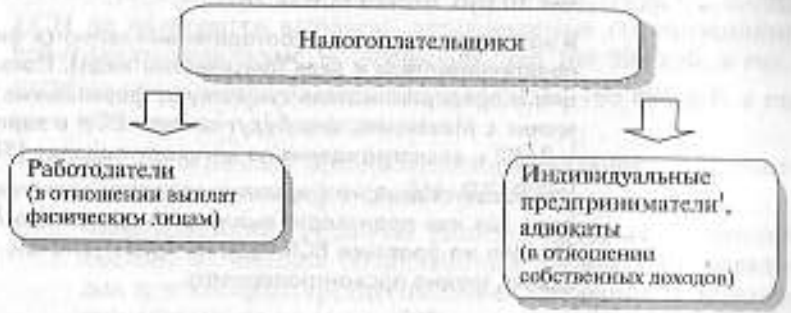
Общий расход для компании составляет 126 000 руб. (где 100 000 руб. — зарплата, 26 000 руб. — ЕСН, начисленный на зарплату).

В составе ЕСН консолидированы взносы в федеральный бюджет, в Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования.

Помимо ЕСН на оплату труда начисляются:

- **страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.** Как правило, они не являются дополнительным налоговым бременем для налогоплательщиков, так как фактически уплачиваются за счет ЕСН, уменьшая долю федерального бюджета в ЕСН (на данном этапе эта фраза может быть вам не совсем понятна, что не должно смущать. Подробные объяснения будут приведены далее);
- **страховые взносы в Фонд социального страхования РФ на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний** (индивидуальные предприниматели данные взносы не платят).

5.1.2. Плательщики ЕСН



Налоговый кодекс РФ выделяет две группы плательщиков ЕСН, а именно:

1) налогоплательщики, производящие выплаты физическим лицам;
2) налогоплательщики, уплачивающие ЕСН с собственных доходов.

[1] Кроме налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения и переведенных на уплату единого налога на вмененный доход.

В первую группу входят:

- организации (т.е. юридические лица);
- физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, производящие выплаты другим физическим лицам;
- обычные физические лица, т.е. граждане.

Для обозначения плательщиков, входящих в эту группу, мы будем использовать общий термин **«работодатели»**[1].

ЕСН уплачивается работодателями с выплат, производимых физическим лицам по **трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам.**

ПРИМЕР 5-2

Взимание ЕСН работодателями

Максим Орлов является штатным сотрудником фирмы по ремонту помещений «Ремсервис», его зарплата составляет 100 руб. (условно). Кроме основной работы Максим заключил договор подряда с индивидуальным предпринимателем на выполнение малярных работ стоимостью 50 руб., а также сделал ремонт квартиры дяди, за что получил 30 руб. Ставка ЕСН — 26%.

В настоящем примере работодателями являются фирма «Ремсервис», предприниматель и дядя (физическое лицо). Поскольку у организации и предпринимателя существуют формальные договорные отношения с Максимом, они будут платить ЕСН с зарплаты (100 руб. × × 26%) и вознаграждения по договору подряда (50 руб. ×26%).

Что касается дяди, то формально он также является плательщиком налога, так как производит выплату за сделанную Максимом работу. Однако на практике ЕСН вряд ли будет уплачен, поскольку данную сделку трудно проконтролировать.

Индивидуальные предприниматели (а в эту категорию входят также частные охранники, детективы), адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой, являются плательщиками ЕСН **не только** с заработной платы, выплачиваемой своим работникам, но и со своих собственных доходов (за минусом расходов, уменьшающих налогооблагаемые доходы).

[1] Несмотря на то что строго в юридическом смысле применение термина «работодатели» к лицам, производящим выплаты гражданам по гражданско-правовым и авторским договорам, не является корректным, данный термин используется в контексте настоящего раздела в более широком смысле и существенно облегчает изложение материала.

ПРИМЕР 5-3

Взимание ЕСН предпринимателя

Сергей Кузнецов является индивидуальным предпринимателем. Его выручка равна 100 руб. (условно), расходы — 60 руб., без начисленной зарплаты продавца — 10 руб.

Ставка ЕСН для работодателей — 26%.

Сначала Сергей должен начислить ЕСН с зарплаты продавца: 10 руб. × × 26% = 2,6 руб. (эта сумма добавляется к расходам Сергея). Потом он должен рассчитать свою прибыль: 100 – 60 – 10 – 2,60 = 27 руб. 40 коп. С этой суммы он будет платить ЕСН как предприниматель по пониженным ставкам.

Таким образом, Сергей рассчитывается по ЕСН как за своего работника, выступая в качестве работодателя, так и за себя как индивидуального предпринимателя.

Предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения и (или) переведенные на уплату единого налога на вмененный доход, не платят ЕСН.

Более подробно вопросы исчисления и уплаты ЕСН индивидуальными предпринимателями рассмотрены в **разделе 5.5.**

5.1.3. Налоговые льготы

ЕСН **не облагаются** выплаты, производимые организациями работникам-**инвалидам**, не превышающие **100 000 руб.** в год.

ЕСН не начисляется на выплаты **в пределах 100 000 руб. в год** всем работникам, производимые:

- общественными организациями **инвалидов**, соответствующими критериям ст. **239 НК РФ**;
- организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций **инвалидов** и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее **50%**, а доля их заработной платы в фонде оплаты труда — не менее **25%**;
- учреждениями, **единственным** собственником имущества которых являются общественные организации **инвалидов**, и созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

Также ЕСН не применяется к выплатам, производимым российскими фондами образования и науки в виде грантов учителям, студентам, аспирантам государственных и (или) муниципальных учреждений.

5.2. ОБЪЕКТ ОБЛОЖЕНИЯ ЕСН У РАБОТОДАТЕЛЕЙ. НАЛОГОВАЯ БАЗА И СТАВКИ ЕСН ДЛЯ РАБОТОДАТЕЛЕЙ

5.2.1. Начисление ЕСН работодателями

ЕСН начисляется работодателями на выплаты физическим лицам, производимым по:

- **трудовым договорам;**
- **гражданско-правовым договорам на выполнение работ (оказание услуг);**
- **авторским договорам.**

Выплаты гражданам по авторским договорам облагаются ЕСН только организациями и индивидуальными предпринимателями. Физические лица, производящие выплаты по авторским договорам другим физическим лицам, ЕСН на них не начисляют.

Выплаты гражданам по авторским договорам облагаются по пониженным ставкам (отсутствуют взносы в Фонд социального страхования РФ).

5.2.2. Выплаты, не подлежащие обложению ЕСН

Согласно **п. 3 ст. 236 НК РФ** не подлежат обложению ЕСН любые производимые организациями (предпринимателями) выплаты, которые не уменьшают их налоговую базу по налогу на прибыль (НДФЛ). К ним относятся любые виды вознаграждений, не предусмотренные трудовыми договорами, расходы, указанные в **ст. 270 НК РФ**, необоснованные или неподтвержденные выплаты.

Вышеуказанная норма распространяется только на организации (предпринимателей), которые уплачивают налог на прибыль (НДФЛ). Эта норма не распространяется, в частности, на организации и предпринимателей, переведенных на уплату единого налога на вмененный доход или применяющих упрощенную систему налогообложения.

ПРИМЕР 5.4

Объект ЕСН у работодателей

Организация (или предприниматель) начислила своему работнику зарплату в сумме 100 руб. (условно), премию за трудовые результаты по итогам года — 20 руб., а также сделала подарок на день рождения стоимостью 5 руб. Ставка ЕСН — 26%.

ЕСН будет начисляться на зарплату и премию, поскольку они учитываются в составе расходов на оплату труда и уменьшают налогооблагаемую прибыль. Что касается подарка, то, поскольку он не рассматривается НК РФ в качестве расхода, уменьшающего прибыль, его стоимость не облагается ЕСН.

ЕСН = (100 + 20) ×26% = 31 руб. 20 коп.

Не облагаются ЕСН выплаты в пользу физических лиц, не предусмотренные трудовыми договорами, договорами гражданско-правового характера, авторскими договорами (например, выплаты материальной помощи таким физическим лицам).

ЕСН не применяется к выплатам 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, страхования и др.

ЕСН с выплат по договорам, заключенным с индивидуальными предпринимателями, уплачивается самими предпринимателями по пониженным ставкам.

Не признаются объектом налогообложения выплаты иностранным гражданам по трудовым договорам, заключенными с заграничными представительствами российских организаций[1].

ЕСН также не начисляется на вознаграждения иностранным гражданам, выплачиваемые по договорам гражданско-правового характера на выполнение работ, оказание услуг, если деятельность эти граждане осуществляют за границей[1].

Статья 238 НК РФ содержит перечень выплат, не подлежащих обложению ЕСН для всех категорий налогоплательщиков. В их числе все виды государственных пособий и законодательно установленных компенсационных выплат, например:

---

[1] Введено Федеральным законом от 24.07.2007 № 216-ФЗ, распространяется на правоотношения, возникшие **с 1 января 2007 г.**

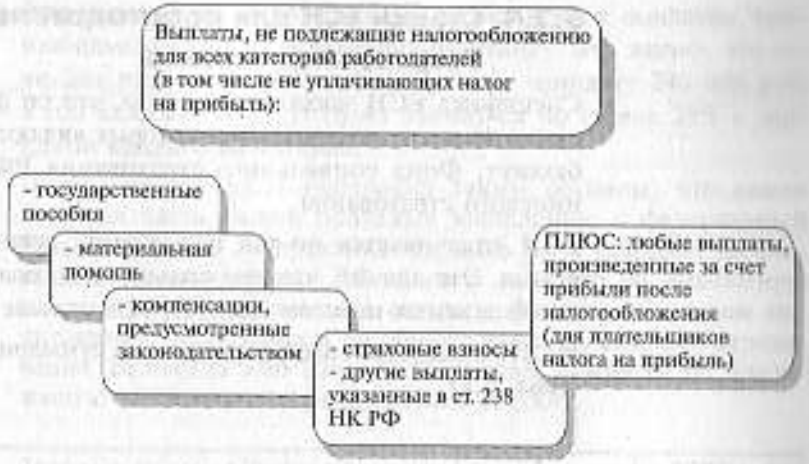
- все виды государственных пособий, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по безработице, прочие государственные пособия;
- все виды установленных законодательством субъектов и решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм), в частности, компенсация расходов при командировках, компенсация за неиспользованный отпуск, компенсации работникам, уволенным по сокращению численности или штата, а также в связи с реорганизацией или ликвидацией, возмещение расходов на повышение профессионального уровня работника[1];
- суммы страховых взносов, уплачиваемые работодателем за работника, по обязательному страхованию, добровольному медицинскому страхованию работников на срок не менее года, добровольному личному страхованию работников исключительно на случай смерти застрахованного лица или утраты трудоспособности в связи с исполнением трудовых обязанностей;
- некоторые другие выплаты.

В общем случае материальная помощь не является объектом налогообложения, так как не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль.

Если же такая помощь является объектом налогообложения (например, у некоммерческих организаций), то не подлежат налогообложению суммы, выплачиваемые в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством, а также суммы, выплачиваемые членам семьи умершего работника.

Для отдельных категорий работников (например, инвалидов) и работодателей (например, общественных организаций инвалидов) **ст. 239 НК РФ** установлены специальные льготы по ЕСН.

[1] В подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ добавлена компенсация расходов физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера (изменения действуют, начиная с **1 января 2008 г.**).



5.2.3. Порядок расчета налоговой базы по ЕСН для работодателей

Налоговая база (т.е. общая сумма выплат, облагаемых ЕСН) определяется ежемесячно для каждого физического лица нарастающим итогом с начала года.

Выплаты в натуральной форме учитываются по стоимости соответствующих товаров (работ, услуг) с учетом НДС и акцизов на дату выплаты.



5.2.4. Ставки ЕСН для работодателей. Регрессивная шкала

Специфика ЕСН заключается в том, что он формируется как сумма взносов, получателями которых являются федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ, фонды медицинского страхования.

ЕСН уплачивается по так называемой регрессивной шкале ставок. Это значит, что чем больше налоговая база (т.е. сумма облагаемых налогом выплат), тем меньше ставка налога.

На **2008** год установлены следующие суммарные ставки ЕСН **(табл. 5.1)**:

Таблица 5.1

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
От 280 001 до 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8 120 руб. + 1,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3 080 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5 600 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	11 320 руб.	5 000 руб.	7 200 руб.	104 800 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

ПРИМЕР 5-5

Применение регрессивной шкалы ЕСН работодателями

Начисленная зарплата Антона Баранкина за 2008 г. составила 720 000 руб. ЕСН будет рассчитан следующим образом:

- первые 280 000 руб. облагаются по ставке 26%;
- следующие 320 000 руб. облагаются по ставке 10%;
- оставшиеся 120 000 руб. облагаются по ставке 2%.

ЕСН = 280 000 ×26% + 320 000 ×10% + 120 000 ×2% = 107 200 руб.

Регрессивная шкала ставок ЕСН применяется к выплатам, производимым каждому отдельному работнику. Это значит, что если два работника компании получают зарплату 240 000 руб. в год каждый, то ЕСН будет взиматься по ставке 26% с зарплаты каждого работника.

Шкала ставок ЕСН построена таким образом, что самая большая часть налога подлежит зачислению в федеральный бюджет. Однако на практике эта часть ЕСН попадает на счета Пенсионного фонда РФ. Дело в том, что на заработную плату и прочие облагаемые выплаты физическим лицам начисляются также взносы на обязательное пенсионное страхование. Величина этих взносов уменьшает сумму ЕСН, подлежащую зачислению в федеральный бюджет.

ПРИМЕР 5-6

Взносы на обязательное пенсионное страхование и ЕСН, зачисляемый в федеральный бюджет

Зарплата Изольды Дудкиной, начисленная ей за январь 2008 г. столовой № 5 г. Ярославля, составила 10 000 руб.

ЕСН на зарплату Изольды составляет 2600 руб. В федеральный бюджет подлежат зачислению 2000 руб., в Фонд социального страхования РФ — 290 руб., в фонды медицинского страхования — 310 руб.

Кроме того, на зарплату Изольды начисляются взносы на обязательное пенсионное страхование. Предположим, что сумма взносов за январь составила 1800 руб. Эти взносы уменьшат сумму ЕСН, подлежащую перечислению в федеральный бюджет.

То есть Пенсионный фонд РФ получит 1800 руб. взносов на обязательное пенсионное страхование, а федеральный бюджет — 200 руб. единого социального налога (2000 руб. – 1800 руб.).

Особые ставки ЕСН установлены для следующих категорий работодателей:

- сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования;
- организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий;
- организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны.

Эти ставки приведены в **ст. 241 НК РФ**.

5.3. СРОКИ УПЛАТЫ И ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ ПО ЕСН РАБОТОДАТЕЛЯМИ

5.3.1. Налоговый и отчетный периоды

Согласно ст. 240 НК РФ налоговым периодом по ЕСН признается календарный год. Это означает, что ЕСН рассчитывается нарастающим итогом с начала года. Декларация по ЕСН за год подается **не позднее 30 марта** года, следующего за отчетным годом.

Отчетные периоды для ЕСН — 1 квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. Это означает, что расчеты по налогу составляются ежеквартально нарастающим итогом. Срок подачи таких расчетов — **20-е число месяца**, следующего за истекшим кварталом.

5.3.2. Порядок и сроки уплаты налога

Уплата налога (авансовых платежей по налогу) осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ, Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Каждый месяц работодатель должен рассчитать налогооблагаемые выплаты, производимые каждому конкретному физическому лицу нарастающим итогом и умножить суммы этих выплат на соответствующие ставки ЕСН. В результате получается величина ЕСН, рассчитанная нарастающим итогом с начала года. Разницу между этой суммой и авансовыми платежами налога, сделанными в предыдущие месяцы, работодатель должен уплатить до **15-го** числа следующего месяца.

ПРИМЕР 5-7

Уплата ЕСН работодателями

Сумма ЕСН, начисленная организацией за январь, составила 30 руб. (условно), за январь — февраль — 65 руб., за январь — март — 90 руб.

Первый авансовый платеж организация вносит не позднее 15 февраля в размере 30 руб.; второй авансовый платеж — не позднее 15 марта в размере 35 руб. (65 руб. – 30 руб.); третий авансовый платеж — не позднее 15 апреля в размере 25 руб. (90 руб. – 65 руб.).

Не позднее чем 20 апреля организация представляет расчет о суммах исчисленных, а также уплаченных авансовых платежей по ЕСН. Если сумма ЕСН согласно квартальному расчету превысит сумму внесенных авансовых платежей (в нашем примере — 90 руб.), то разница должна быть уплачена до 20 апреля включительно.

Положительная разница между ЕСН, начисленным в целом за год по данным годовой налоговой декларации, и авансовыми платежами налога подлежит уплате не позднее **14 апреля следующего года**. Отрицательная разница засчитывается в счет предстоящих платежей налога или возвращается налогоплательщику. Авансовые платежи за месяц, подлежащие перечислению в Фонд социального страхования РФ, уменьшаются на сумму самостоятельно произведенных предприятием расходов на цели социального страхования (оплату больничных листов, путевок и т.д.).

5.3.3. Исчисление и уплата ЕСН филиалами юридических лиц

Филиалы и структурные подразделения юридических лиц, именуемые в НК РФ обособленными подразделениями, могут иметь отдельный баланс и расчетный счет. В этом случае они уплачивают ЕСН с выплат своим сотрудникам непосредственно по своему местонахождению, а также представляют налоговые декларации и расчеты по авансовым платежам в налоговые органы по месту их нахождения.

Если филиал не имеет отдельного баланса и расчетного счета, то уплата (отчетность) по ЕСН производится (составляется) централизованно по местонахождению головной организации.

Начиная с **1 января 2008 г.** аналогичное правило применяется в отношении обособленных подразделений, находящихся за пределами территории Российской Федерации, независимо от наличия или отсутствия у них отдельного баланса и расчетного счета.

ПРИМЕР 5-8

Уплата ЕСН филиалами

ЗАО «Пончик» имеет головной офис в Москве и филиал в Самаре. Сумма ЕСН, начисленная с выплат всем сотрудникам, составила 15 000 руб. Сумма ЕСН, начисленная с выплат сотрудникам в Самаре, составила 5000 руб.

Вариант 1. Филиал имеет отдельный баланс и расчетный счет, вносит авансовые платежи по ЕСН и представляет отчетность по налогу непосредственно по месту своего нахождения. Московский офис уплачивает в Москве разницу между общей суммой ЕСН и суммой ЕСН, уплаченной филиалом (15 000 руб. – 5000 руб. = 10 000 руб.).

Вариант 2. У филиала нет отдельного баланса и расчетного счета. Уплата ЕСН производится московским офисом централизованно в сумме 15 000 руб.

5.4. ВЫПЛАТЫ ПО АВТОРСКИМ ДОГОВОРАМ. ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПО ЕСН

Налоговая база по ЕСН 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.

В отношении вычетов налогоплательщик имеет право использовать два варианта:

- вычет в размере произведенных и документально подтвержденных расходов;
- профессиональный вычет, установленный ст. 221 НК РФ в процентной доле от дохода (20—40% в зависимости от предмета авторского договора).

ПРИМЕР 5-9

Взимание ЕСН по авторским договорам

Скульптор Истомин заключил авторский договор на создание скульптурной композиции на сумму 100 руб. (условно). Подтвержденные расходы Истомина по созданию скульптуры составили 55 руб. Профессиональный вычет, установленный ст. 221 НК РФ для этого вида деятельности, — 40%.

Расчет налоговой базы по ЕСН.

Вариант 1 (вычет в размере произведенных расходов):

100 руб. – 55 руб. = 45 руб.

Вариант 2 (профессиональный налоговый вычет):

100 руб. – 100 руб. ×40% = 60 руб.

Вариант 1 более выгоден для скульптора.

Вычеты предоставляются авторам на основании их письменных заявлений, которые они подают организации (предпринимателю), производящей выплаты авторского вознаграждения. При отсутствии указанных заявлений начисление ЕСН производится с полной суммы вознаграждения.

Выплаты по авторским договорам облагаются ЕСН по пониженным ставкам (отсутствует доля налога, зачисляемая в Фонд социального страхования РФ). Пониженные ставки ЕСН применяются также к выплатам физическим лицам по договорам на выполнение работ (оказание услуг).

5.5. ИСЧИСЛЕНИЕ И УПЛАТА ЕСН ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ И ПРИРАВНЕННЫМИ К НИМ ЛИЦАМИ

5.5.1. Объект налогообложения для индивидуальных предпринимателей

Статья 235 НК РФ объединяет в одну категорию плательщиков ЕСН индивидуальных предпринимателей, адвокатов и нотариусов, занимающихся частной практикой (далее — индивидуальные предприниматели).

Индивидуальные предприниматели, являющиеся работодателями, уплачивают ЕСН и как работодатели (в порядке, изложенном ранее), и со своего собственного дохода.

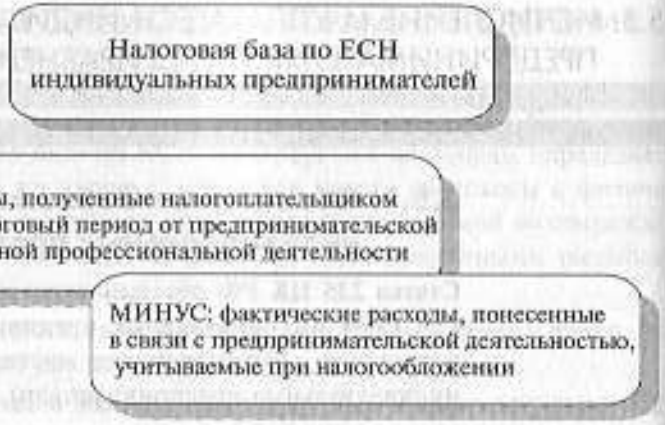
Таблица 5.2

Налогоплательщики	Объект налогообложения
Индивидуальные предприниматели и приравненные к ним лица (адвокаты, нотариусы)	Доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности в денежной или натуральной форме, за вычетом фактических расходов, связанных с их извлечением. Эти расходы определяются в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат по налогу на прибыль (глава 25 НК РФ).

5.5.2. Налоговая база индивидуальных предпринимателей

Состав расходов, принимаемых к вычету, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава расходов, установленных для плательщиков налога на прибыль главой 25 НК РФ.

Датой получения доходов от предпринимательской и иной профессиональной деятельности, а также иных доходов, связанных с этой деятельностью, признается день фактического их получения.



Если предприниматель не ведет учет фактически производственных расходов, а принимает профессиональный налоговый вычет в размере 20% от валового дохода, то для целей исчисления ЕСН этот вычет не учитывается.

ПРИМЕР 5-10

Уплата ЕСН индивидуальными предпринимателями

Доход предпринимателя составил 800 000 руб. В целях исчисления НДФЛ предприниматель применяет профессиональный налоговый вычет в размере 20% от валового дохода (800 000 ×20% = = 160 000 руб.).

Сумма дохода, облагаемого НДФЛ, составит 800 000 –160 000 = = 640 000 руб.

Налоговая база по ЕСН – 800 000 руб. (вычет в размере 20% по ЕСН не предоставляется).

Налоговая база по ЕСН = 280 000 × 10% + 320 000 × 3,6% + + 200 000 × 2% = 28 000 + 11 520 + 4 000 = 43 520.

К доходам, получаемым индивидуальными предпринимателями, применяется регрессивная шкала ставок ЕСН (см. ниже).

5.5.3. Налоговые ставки для индивидуальных предпринимателей

Шкала ставок ЕСН для индивидуальных предпринимателей (кроме адвокатов и нотариусов):

Таблица 5.3

Налоговая база нарастающим итогом	Федеральный бюджет	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	7,3%	0,8%	1,9%	10,0%
От 280 001 до 600 000 руб.	20 440 руб. + 2,7% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2 240 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5 320 руб. + 0,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.	28 000 руб. + 3,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	29 080 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	3 840 руб.	6 600 руб.	39 520 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Шкала ставок ЕСН для адвокатов и нотариусов, занимающихся частной практикой:

Таблица 5.4

Налоговая база нарастающим итогом	Федеральный бюджет	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	5,3%	0,8%	1,9%	8,0%
От 280 001 до 600 000 руб.	14 840 руб. + 2,7% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2 240 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5 320 руб. + 0,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.	22 400 руб. + 3,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	23 480 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	3 840 руб.	6 600 руб.	33 920 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

5.5.4. Порядок исчисления и уплаты налога индивидуальными предпринимателями

В течение года индивидуальные предприниматели вносят авансовые платежи ЕСН на основе налоговых уведомлений, присылаемых им налоговыми органами.

Суммы авансовых платежей ЕСН рассчитываются налоговым органом исходя:

- из данных за прошлый год (если деятельность уже велась);
- из декларации о предполагаемом доходе предпринимателя на текущий год. Такая декларация подается предпринимателем не позднее чем один месяц и пять дней со дня появления доходов от предпринимательской деятельности.

В случае значительного (**более чем на 50%**) увеличения (уменьшения) фактического дохода по сравнению с ранее предполагаемым должна быть подана новая декларация о предполагаемом доходе, а авансовые платежи ЕСН по неналупившим срокам уплаты будут перерассчитаны.

5.5.5. Сроки уплаты налога и авансовых платежей индивидуальными предпринимателями

Таблица 5.5

Вид платежа	Размер платежа	Срок уплаты
Авансовый платеж за:		
январь — июнь	½ годовой суммы авансовых платежей	15 июля текущего года
июль — сентябрь	¼ годовой суммы авансовых платежей	15 октября текущего года
октябрь — декабрь	¼ годовой суммы авансовых платежей	15 января следующего года
Платеж по итогам года	Разница между суммой налога, исчисленного по итогам года, и авансовыми платежами	15 июля следующего года

5.5.6. Представление налоговых деклараций индивидуальными предпринимателями

Налоговая декларация представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

При представлении налоговой декларации адвокаты обязаны представить в налоговый орган справку от коллегии адвокатов о суммах уплаченного за них налога за истекший налоговый период.

ЗАДАЧА 5-1

Цель: научиться определять налоговую базу ЕСН у работодателя и рассчитывать ЕСН

В 2008 г. актрисе Музе Леденцовой была начислена зарплата в сумме 420 000 руб. В январе 2009 г. Муза также получила на свой банковский счет 251 300 руб. Это была выплата премии за 2008 г., начисленной в декабре 2008 г.

Кроме того, в 2008 г. театр оплатил Музе стоимость:

- абонемента на посещение бассейна в сумме 18 000 руб. (абонемент был 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 была сделана в мае);
- полиса добровольного медицинского страхования стоимостью 50 000 руб. (оплата была произведена в январе).

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

В июле 2008 г. Муза получила от театра браслет стоимостью 16 000 руб. в качестве подарка на день рождения.

1. Рассчитайте налоговую базу по ЕСН Музы за 2008 г.

2. Рассчитайте ЕСН с доходов Музы по регрессивной шкале.

ЗАДАЧА 5-2

Цель: научиться определять налоговую базу ЕСН у работодателя и рассчитывать ЕСН

В 2008 г. 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:	
в пределах норм	4 500
сверх норм**	320 000

Компания также оплатила Сковородкину:

Участие в учебном семинаре	15 000
Талоны на питание***	60 000
Путевку в лечебный санаторий в Подмосковье**	3 700

Продолжение табл.

Фирменную одежду**	18 000
Отдых в Турции**	21 000
Операцию для его сына**	75 000

* Премия была выплачена в следующем году.

** Выплата производилась за счет чистой прибыли.

*** Оплата питания предусмотрена трудовым договором.

В пользу Михаила были произведены взносы по следующим договорам:

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

Определите налоговую базу по ЕСН Сковородкина и рассчитайте ЕСН.

ЗАДАЧА 5.3

Цель: определить налоговую базу по ЕСН для работодателя и рассчитать ЕСН

Вова Пончиков, работающий в ЗАО «Пончик» по трудовому договору, получил в 2008 г. от ЗАО «Пончик» следующие виды доходов, тыс. руб.:

Заработную плату	360
Премию по результатам работы за год (начислена в текущем году, выплачена в следующем году)	96
Оплата теннисного абонемента*	159
Оплату мобильного телефона, используемого Вовой 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)**	46
Скидки при покупке пончиков у ЗАО*	2
Фотоаппарат, полученный в подарок на день рождения*	7
Талоны на бесплатное питание, предусмотренные трудовым договором	20

Продолжение табл.

Материальную выгоду по беспроцентному займу	60
Компенсацию за использование личного автомобиля в служебных целях (только 10% суммы вошло в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль)	10
Оплату больничных листов Вовы	6
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.

** Норма, предусмотренная законодательством, 700 руб.

1. Определите налоговую базу по ЕСН.

2. Объясните, почему отдельные виды выплат не должны включаться в налоговую базу по ЕСН.

3. Рассчитайте сумму налога по регрессивной шкале.

ЗАДАЧА 5-4

Цель: научиться рассчитывать налоговую базу по ЕСН и НДФЛ для индивидуального предпринимателя

Саид Абдульмянов — индивидуальный предприниматель, владелец книжного киоска, является плательщиком НДФЛ и ЕСН. У него работает один продавец. Доходы и расходы Саида, связанные с предпринимательской деятельностью, в 2008 г. составили, руб.:

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

Другие расходы (помимо зарплаты продавца и ЕСН, начисленного на эту зарплату), принимаемые при исчислении налоговой базы по ЕСН, — 350 000.

Саид освобожден от уплаты НДС.

1. Рассчитайте сумму ЕСН, уплачиваемую Саидом с заработной платы продавца.

2. Рассчитайте сумму ЕСН, уплачиваемую Саидом со своего дохода, при условии, что он использует профессиональный налоговый вычет в размере:

А) произведенных им расходов;

Б) 20% от выручки.

ЗАДАЧА 5-5

Цель: научиться рассчитывать налоговую базу по ЕСН и НДФЛ для индивидуального предпринимателя

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

Доходы и расходы текущего года, руб.:

1) выручка от продаж — 1 300 000;

2) себестоимость приобретенных продуктов — 1 560 000;

3) платежи за аренду помещения — 220 000;

4) зарплата повара — 618 000;

5) зарплата официанта — 480 000;

6) зарплата уборщицы — 130 000;

7) выручка от продажи «Газели», используемой для привоза продуктов, — 880 000;

8) покупная цена «Газели» (см. п. 7) — 520 000, накопленный износ — 180 000;

9) социальные вычеты Марата за текущий год — 35 000.

1. Рассчитайте ЕСН и НДФЛ с доходов Марата при условии, что он использует профессиональный вычет в размере реальных затрат.

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

6 НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

ЦЕЛИ ЗАНЯТИЯ

1. Ознакомиться с правилами расчета налога на имущество организаций и транспортного налога.
2. Изучить правила перехода на упрощенную систему налогообложения.
3. Получить 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 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 движимое и недвижимое имущество, учитываемое в качестве основных средств на балансе организации (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.**

Средняя стоимость имущества, облагаемая налогом, рассчитывается следующим образом:

- **за I квартал**

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

- **за II квартал**

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

- **за III квартал**

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

- **за год**

  (общая остаточная стоимость облагаемого имущества на 1 января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля, 1 мая, 1 июня, 1 июля, 1 августа, 1 сентября, 1 октября, 1 ноября, 1 декабря, 31 декабря) : 13.

Максимальная ставка налога не может превышать 2,2% от среднегодовой стоимости имущества. Субъекты Российской Федерации устанавливают конкретные ставки налога в регионах с учетом вышеуказанного ограничения.

ПРИМЕР 6-2

Налог на имущество организаций. Средняя стоимость имущества, расчет авансового платежа

Остатки на счетах бухгалтерского учета ЗАО «Пончик» составляют, тыс. руб.:

	На 01.01	На 01.02	На 01.03	На 01.04
Основные средства (счет 01)	850	900	1 200	1 500
Износ (счет 02)	350	400	500	750

Ставка налога на имущество – 2,2%

Средняя стоимость основных средств за I квартал составляет, тыс. руб.:
((850 – 350) + (900 – 400) + (1200 – 500) + (1500 – 750)) : 4 = 2 450 : 4 = 612,5.

Авансовый платеж налога на имущество за I квартал составит, руб.:
612 500 × 1/4 × 2,2% = 3369.

Налог исчисляется **ежеквартально**. Суммы налога, рассчитанные за первые три квартала, называются **авансовыми платежами по налогу**. Налог, рассчитанный в целом за год, уменьшается на суммы авансовых платежей.

Расчет авансовых платежей за первые три квартала:
квартальный авансовый платеж = средняя стоимость имущества за конкретный квартал × 1/4 × ставку налога.
Расчет суммы налога в целом за год:
годовой платеж = среднегодовая стоимость имущества × ставку налога – авансовые платежи за первые три квартала.

Налог и авансовые платежи подлежат уплате в сроки, установленные законами субъектов Российской Федерации.

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

ПРИМЕР 6-3

Налог на имущество организаций. Расчет авансовых платежей и годового платежа

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

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

Ставка налога на имущество – 2,2%

Авансовые платежи налога на имущество:

- за I квартал

850 000 × 1/4 × 2,2% = 4675 руб.;

- за II квартал

900 000 × 1/4 × 2,2% = 4950 руб.

- за III квартал

1 200 000 × 1/4 × 2,2% = 6600 руб.

Платеж налога на имущество за год составит:
1 100 000 × 2,2% – 4675 – 4950 – 6600 = 7975 руб.

6.2.1. Плательщики транспортного налога

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

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

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

6.2.2. Объекты обложения транспортным налогом

Перечень транспортных средств, облагаемых налогом, приведен в **ст. 358 НК РФ**. Среди них указаны:

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

Не облагаются налогом, в частности:

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

6.2.3. Расчет транспортного налога

Налоговая база по транспортному налогу зависит от вида транспорта:

- для обычных транспортных средств, имеющих двигатели, налоговой базой является мощность двигателя в лошадиных силах;
- для воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, налоговая база — это суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей данного средства;
- для водного несамоходного (буксируемого) транспорта налоговой базой служит валовая вместимость в регистровых тоннах;
- для остальных водных и воздушных транспортных средств налоговая база — это единица транспортного средства.

Налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству.

Ставки по транспортному налогу приведены в **ст. 361 НК РФ**. Региональные законы могут увеличить или уменьшить эти ставки, но **не более чем в 5 раз**.

Сумма налога рассчитывается умножением ставки на налоговую базу. Однако такой расчет будет верен только для тех транспортных средств, которые числились за налогоплательщиком в течение всего календарного года.

В противном случае сумму налога нужно пропорционально уменьшить. Для этого полученная сумма налога умножается на поправочный коэффициент, который рассчитывается по формуле:

$$\frac{\text{Число полных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика}}{12}$$

При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц, в котором транспортное средство снято с регистрации, принимаются за полные месяцы. Если регистрация и снятие с нее произошли в одном месяце, то этот месяц для расчетов принимается за один полный месяц.

ПРИМЕР 6-4

Транспортный налог. Расчет налога за год

ЗАО «Пончик» имеет на балансе три зарегистрированных транспортных средства: 2 автомобиля и катер. Мощности транспортных средств:

- автомобиль № 1 — 75 л.с;
- автомобиль № 2 — 120 л.с;
- катер — 115 л.с.

Ставки налога, установленные в данном регионе, следующие:

- для автомобилей с мощностью двигателя до 100 л.с. — 5 руб. /л.с.;
- для автомобилей с мощностью двигателя свыше 100 л.с. до 150 л.с. включительно — 7 руб./л.с.;
- для катера — 20 руб./л.с.

ЗАО «Пончик» ставило на учет и снимало с учета имеющиеся у него транспортные средства в следующие сроки:

- автомобиль № 1 — поставлен на учет 30 января текущего года, по состоянию на конец года с учета не снят;
- автомобиль № 2 — поставлен на учет 28 февраля текущего года, снят с учета 13 октября текущего года;
- катер — поставлен на учет 3 июля текущего года, снят с учета 28 июля этого же года.

Поправочные коэффициенты будут рассчитаны так:

- автомобиль № 2 — 0,75 (9 мес. : 12 мес.);
- катер — 0,08 (1 мес. : 12 мес.).

По автомобилю № 1 поправочный коэффициент не рассчитывается, так как автомобиль был зарегистрирован на налогоплательщика в течение всего текущего года.

Сумма налога по отдельным транспортным средствам будет равна:

- автомобиль № 1 — 75 л.с. × 5 руб./л.с. = 375 руб.;
- автомобиль № 2 — 120 л.с. × 7 руб./л.с. × 0,75 = 630 руб.;
- катер — 115 л.с. × 20 руб./л.с. × 0,08 = 184 руб.

Общая сумма транспортного налога за год составила 1189 руб. (375 + 630 + 184).

6.2.4. Сроки уплаты транспортного налога

Согласно **ст. 360 НК РФ налоговым периодом** по транспортному налогу признается **календарный год. Отчетными периодами** для организаций признаются **I, II и III кварталы.**

Уплата авансовых платежей по транспортному налогу предусмотрена **ст. 362 НК РФ.**

Суммы авансового платежа рассчитываются по следующей формуле:

Квартальный авансовый платеж = налоговая база × ставка налога × 1/4.

Организации уплачивают аванс по налогу за I, II и III кварталы и представляют в налоговую инспекцию соответствующие расчеты за эти периоды. Расчеты нужно сдавать не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным периодом **(п. 3 ст. 363.1 НК РФ).** Срок уплаты авансов не может быть установлен ранее даты сдачи расчета **(п. 1 ст. 363 НК РФ).**

ПРИМЕР 6-5

Транспортный налог. Расчет авансовых платежей

В текущем году ЗАО «Пончик» приобрело легковой автомобиль мощностью 160 л.с., который был зарегистрирован 13 февраля текущего года.

В соответствии с региональным законом ЗАО обязано перечислять авансовые платежи по транспортному налогу. Ставка налога на автомобили мощностью 140 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 мес. : 3 мес.).

Авансовые платежи по налогу будут равны:

- в I квартале — 938 руб. (160 л.с. × 35 руб./л.с. × 0,67 × 1/4);
- во II и III кварталах — по 1400 руб. (160 л.с. × 35 руб./л.с. × × 1/4).

Годовая сумма транспортного налога к уплате будет уменьшена на величину ранее внесенных авансовых платежей.

6.3.1. Понятие упрощенной системы налогообложения

Упрощенная система налогообложения **(глава 26.2 НК РФ)** дает возможность юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям **добровольно** перейти на уплату **единого** налога.

Для юридических лиц уплата единого налога заменяет:

- налог на прибыль;
- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации);
- налог на имущество организаций;
- ЕСН.

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);
- единого социального налога (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц);
- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации).

Вместо вышеупомянутых налогов в бюджет перечисляется **единый налог**.

Налоги, не вошедшие в указанный перечень, уплачиваются организациями и предпринимателями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, в общем порядке наряду со **взносами на обязательное пенсионное страхование**.

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.

Несмотря на то что ЗАО освобождено от уплаты единого социального налога, оно по-прежнему 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, если по итогам **9 месяцев** того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, ее доходы не превысили **15 млн руб.** (с учетом индексации на коэффициент-дефлятор).

Упрощенную систему налогообложения **не вправе** применять **(ст. 346.12 НК РФ)**:

- организации и индивидуальные предприниматели, **средняя численность работников** которых за налоговый (отчетный) период **превышает 100 человек**;
- организации, у которых бухгалтерская **остаточная стоимость основных средств** и нематериальных активов, подлежащих амортизации в соответствии с **главой 25 НК РФ**, **превышает 100 млн руб.**;
- организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- банки;
- страховщики;
- негосударственные пенсионные фонды;
- инвестиционные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- ломбарды;

- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых (за исключением общераспространенных полезных ископаемых);
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;
- организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25% (за некоторыми исключениями);
- бюджетные учреждения;
- иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (подробнее об этом см. **раздел 6.4**) по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении **иных** осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности.

При этом ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, установленные НК РФ по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям, определяются исходя из **всех** осуществляемых ими видов деятельности.

ПРИМЕР 6-7

Упрощенная система налогообложения. Критерии перехода

ЗАО «Кот и Пес» осуществляет следующие виды деятельности:

- оказание ветеринарных услуг;
- розничную торговлю кормами для животных через палатки;
- организацию выставок собак и кошек элитных пород.

ЗАО «Кот и пес» переведено на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в отношении ветеринарных услуг и розничной торговли кормами.

ЗАО вправе перейти на упрощенную систему налогообложения в отношении доходов, полученных от организации выставок, при условии, что не будут нарушены ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, **рассчитанные в целом по ЗАО**.

6.3.3. Объекты налогообложения

Объектом налогообложения и налоговой базой при применении упрощенной системы налогообложения может быть один из двух показателей:

- **доходы** (применяется ставка 6%);
- **доходы, уменьшенные на величину расходов** (применяется ставка 15%).

Выбор производится самим налогоплательщиком в момент подачи заявления на применение упрощенной системы налогообложения. **Объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течение трех лет с начала применения данного режима налогообложения.**

Для налогоплательщиков, являющихся участниками договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом, объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих определенные виды деятельности, дополнительно предусмотрена возможность применения упрощенной системы налогообложения **на основе патента** (подробнее см. ст. 346.25.1 НК РФ).

6.3.4. Определение доходов и расходов при применении упрощенной системы налогообложения

В качестве метода признания доходов и расходов применяется **кассовый метод**.

Что включается в доходы?

В состав доходов включаются:

- доходы от реализации товаров и имущественных прав (в том числе авансы, полученные в счет будущих поставок);
- внереализационные доходы.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль (ст. **251 НК РФ**), не учитываются и при применении упрощенной системы налогообложения.

Что включается в расходы?

Состав расходов, уменьшающих налоговую базу при расчете единого налога, установлен в **ст. 346.16 НК РФ**. К ним, в частности, относятся:

- расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов;
- расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);
- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- расходы на обязательное страхование работников и имущества, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- суммы НДС по приобретенным товарам (работам, услугам);
- проценты по кредитам и займам, а также расходы, связанные с оплатой банковских услуг;
- расходы на обеспечение пожарной безопасности организации, охрану имущества, обслуживание охранно-пожарной сигнализации и иные охранные услуги;
- арендные платежи за арендуемое имущество;
- расходы на содержание служебного транспорта, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов (в пределах норм);
- расходы на командировки;
- расходы на канцелярские товары;
- расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги;
- расходы на рекламу товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;
- расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;
- расходы на покупку товаров.

Эти расходы должны соответствовать критериям и порядку, установленному для целей налогообложения прибыли в **главе 25 НК РФ**.

Исключение составляют расходы на приобретение основных средств, которые признаются в порядке, установленном **п. 3 ст. 346.16 НК РФ**.

Как определяются расходы на приобретение основных средств?

Если основные средства **приобретены в период применения упрощенной системы**, расходы на их приобретение принимаются **в момент ввода объектов основных средств в эксплуатацию** сразу в полных суммах (включая НДС).

Стоимость имущества, купленного **до перехода на упрощенную систему**, принимается равной его **остаточной стоимости** на момент перехода.

Механизм списания этой стоимости в расходы зависит от срока полезного использования основного средства.

Если этот срок **не превышает 3 лет**, то остаточная стоимость основного средства включается в расходы **в течение одного года** применения упрощенной системы налогообложения (равными долями по отчетным периодам).

Если срок полезного использования основного средства составляет **от 3 до 15 лет включительно**, то в течение первого года применения упрощенной системы списывается 50% остаточной стоимости, во второй год – 30%, в третий – 20% стоимости основного средства (равными долями по отчетным периодам).

Если срок полезного использования основного средства **превышает 15 лет**, то остаточная стоимость такого средства включается в расходы на приобретение основных средств **в течение 10 лет** применения упрощенной системы налогообложения равными долями от стоимости основного средства.

ПРИМЕР 6-8

Упрощенная система налогообложения. Расходы на приобретение основных средств

ЗАО «Пончик» перешло на упрощенную систему налогообложения с 1 января текущего года. На момент перехода у ЗАО числились следующие основные средства:

- пончиковый агрегат со сроком полезного использования 3 года и остаточной стоимостью 62 000 руб.;
- упаковочная линия со сроком полезного использования 10 лет и остаточной стоимостью 480 000 руб.;

- металлический сейф со сроком полезного использования 20 лет и остаточной стоимостью 150 000 руб.

В 1-й год применения упрощенной системы ЗАО «Пончик» приобрело холодильное оборудование стоимостью 200 000 руб. (в том числе НДС) со сроком полезного использования 5 лет.

ЗАО «Пончик» отражает расходы на приобретение основных средств следующим образом:

1-й 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. × 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 год применения упрощенной системы:

- упаковочная линия — 144 000 руб. (480 000 руб. × 30%);
- металлический сейф — 15000 руб. (150 000 руб. : 10 лет);

3-й год применения упрощенной системы:

- упаковочная линия — 96 000 руб. (480 000 руб. × 20%);
- металлический сейф — 15 000 руб. (15 000 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.

Перечень расходов для упрощенной системы является **закрытым**, т.е. расходы, не указанные в **ст. 346.16 НК РФ**, не принимаются во внимание при расчете единого налога.

6.3.5. Расчет единого налога

Расчет налога зависит от выбранного объекта налогообложения.

Расчет налога, когда объект налогообложения — доходы

Если объектом налогообложения являются **доходы**, то расчет налога производится по ставке **6%**:

Доходы от реализации

+

Внереализационные доходы

× 6%

=

Единый налог

Расчет налога, когда объект налогообложения — доходы минус расходы

Если объектом налогообложения являются **доходы, уменьшенные на величину расходов**, то расчет налога производится по ставке **15%**:

Доходы от реализации

+

Внереализационные доходы

–

Принимаемые расходы

× 15%

=

Единый налог

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:



Разница между суммой исчисленного минимального налога и суммой единого налога, исчисленного в общем порядке, подлежит включению в расходы следующего года.

ПРИМЕР 6-9

Упрощенная система налогообложения. Порядок исчисления минимального налога

ЗАО «Пончик» выбрало объектом налогообложения разницу между доходами и расходами.

Сумма доходов от реализации и внереализационных доходов за текущий год составила 500 000 руб., а сумма расходов — 490 000 руб. Все понесенные расходы могут уменьшать налогооблагаемую базу.

Налоговая база равна 10 000 руб. (500 000 – 490 000).

Единый налог составит 1500 руб. (10 000 руб. ×15%).

Минимальный налог равен 5000 руб. (500 000 руб. ×1%).

Поскольку минимальный налог оказался больше единого налога, рассчитанного в общем порядке, в бюджет следует уплатить 5000 руб.

Разница между суммой исчисленного минимального налога и суммой единого налога, исчисленного в общем порядке, составляет 3500 руб. и подлежит включению в расходы следующего года.

6.3.6. Сроки уплаты единого налога

Сумма налога за текущий год должна быть перечислена в бюджет не позднее:

- **31 марта следующего года** — юридическими лицами;
- **30 апреля следующего года** — индивидуальными предпринимателями.

При этом в течение года единый налог уплачивается авансовыми платежами. Сумма авансовых платежей перечисляется в бюджет **не позднее 25 дней** по окончании I квартала, полугодия и 9 месяцев отчетного года. Порядок ее расчета зависит от выбранного объекта налогообложения.

Уплата налога, если объект налогообложения — доходы

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода. Доходы определяются нарастающим итогом с начала года. Ранее внесенные авансовые платежи принимаются к зачету (например, из суммы авансовых платежей за полугодие вычитаются авансовые платежи за I квартал).

Суммы авансовых платежей уменьшаются на страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию и оплату больничных листов. При этом максимальное уменьшение не может быть больше 50% от первоначальной суммы.

ПРИМЕР 6-10

Упрощенная система налогообложения. Расчет авансовых платежей

ЗАО «Пончик» перешло на упрощенную систему и использует в качестве объекта налогообложения полученный доход. Сумма доходов за I квартал текущего года составила 240 000 руб., за полугодие — 620 000 руб. За соответствующие периоды уплачены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 16 800 и 34 800 руб.

Сумма единого налога за I квартал равна:

240 000 руб. × 6% = 14 400 руб.

Авансовый платеж не может быть уменьшен более чем на 50%:

14 400 руб. × 50% = 7200 руб.

Таким образом, ЗАО «Пончик» должно внести авансовый платеж налога по итогам I квартала в сумме 7200 руб. (14 400 – 7200).

Расходы на обязательное пенсионное страхование остаются частично незачтенными:

16 800 руб. – 7200 руб. = 9600 руб.

Единый налог за полугодие равен:

620 000 руб. × 6% = 37 200 руб.

Авансовый платеж не может быть уменьшен более чем на 50%, т.е. на 18 600 руб. (37 200 руб. × 50%).

К уплате в бюджет за полугодие причитается 18 600 руб. При этом надо зачесть авансовый платеж, внесенный за I квартал текущего года,

т.е. за полугодие надо уплатить единый налог в сумме 11 400 руб. (18 600 – 7200).

Часть расходов на обязательное пенсионное страхование в сумме 16 200 руб. (34 800 – 18 600) при этом не засчитывается.

Уплата налога, если объект налогообложения — доходы минус расходы

Сумма авансового платежа рассчитывается исходя из ставки налога и фактически полученных доходов за минусом расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала года.

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование относятся в данном случае к расходам.

ПРИМЕР 6-11

Упрощенная система налогообложения. Расчет авансовых платежей

В условиях примера 6-10 предположим, что у ЗАО «Пончик» были расходы только в виде заработной платы и начисления взносов в Пенсионный фонд РФ.

Расходы на оплату труда в I квартале составили 120 000 руб., пенсионные взносы – 16 800 руб. Расходы на оплату труда за полугодие составили 248 572 руб., начисленные пенсионные взносы — 34 800 руб.

Рассчитаем налоговую базу за I квартал 2006 г. — 103 200 руб. (240 000 руб. – 120 000 руб. – 16 800 руб.).

Сумма квартального авансового платежа – 15 480 руб. (103 200 руб. ×15%).

Налоговая база за полугодие – 336 628 руб. (620 000 – 248 572 – 34 800).

Сумма авансового платежа за полугодие – 50 494 руб. (336 628 руб. ×15%).

При этом нужно зачесть авансовый платеж, уплаченный за I квартал. Поэтому авансовый платеж по единому налогу за полугодие составит 35 014 руб. (50 494 – 15 480).

Плательщики единого налога должны представить в налоговые органы декларации за 1 квартал, полугодие и 9 месяцев **в течение 25 дней после окончания отчетного периода**.

Годовую декларацию по единому налогу организации подают до **31 марта следующего** года, а предприниматели — до **30 апреля следующего года**.

6.4. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

6.4.1. Сущность единого налога на вмененных 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.

Если деятельность юридического лица или индивидуального предпринимателя включена в перечень видов деятельности, облагаемых ЕНВД на данной территории, то переход на уплату ЕНВД с доходов по данной деятельности производится **в обязательном порядке** вне зависимости от желания налогоплательщика.

Для юридических лиц уплата ЕНВД заменяет:

- налог на прибыль;
- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации);
- налог на имущество организаций;
- ЕСН.

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» переведено 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 и ЕСН 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, начисляется ЕСН, 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);
- единого социального налога (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц);
- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации).

Вместо вышеупомянутых налогов в бюджет перечисляется **ЕНВД**.

Налоги, не вошедшие в указанный перечень, уплачиваются организациями и предпринимателями, переведенными на уплату ЕНВД, в общем порядке наряду со **взносами на обязательное пенсионное страхование**.

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 6-13

Единый налог на вмененный доход. Общие положения

ЗАО «Винни-Пяточок», осуществляющее розничную торговлю медом с лотков, переведено 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.

Несмотря на то что ЗАО освобождено от уплаты единого социального налога, оно по-прежнему 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.

6.4.2. Виды предпринимательской деятельности, подлежащие обложению ЕНВД

Статья 346.26 НК РФ содержит закрытый перечень видов предпринимательской деятельности, по которым может производиться уплата ЕНВД. Этот перечень содержит **все** возможные виды деятельности, которые могут облагаться ЕНВД.

Конкретный перечень видов деятельности, облагаемых ЕНВД на данной территории, устанавливается представительным (законодательным) органом городов федерального значения, муниципальных районов и городских округов. Этот перечень может содержать меньшее число видов деятельности, чем **ст. 346.26 НК РФ**.

Согласно **ст. 346.26 ЕНВД** может применяться в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- оказание бытовых услуг, определяемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;
- оказание ветеринарных услуг;
- оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов (при условии использования для указанных целей не более 20 транспортных средств);
- розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли;

- розничная торговля, осуществляемая через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети;
- оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания;
- оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;
- распространение и (или) размещение наружной рекламы;
- распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-роспусках, речных судах;
- оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь спальных помещений не более 500 квадратных метров;
- оказание услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей.

Статья 346.27 НК РФ подробно раскрывает смысл отдельных понятий, используемых выше («стационарное торговое место», «бытовые услуги», «разносная торговля» и т.д.).

ПРИМЕР 6-14

Единый налог на вмененный доход. Виды деятельности, облагаемые налогом

Салон-парикмахерская «Золотой Локон» оказывает населению следующие услуги:

- парикмахерские услуги;
- услуги косметолога и визажиста.

Кроме того, салон осуществляет продажу населению парфюмерно-косметической продукции, а также продает своим клиентам соки и коктейли.

Салон будет переведен на уплату ЕНВД по основным услугам, а также по доходам от розничной торговли и общественного питания при

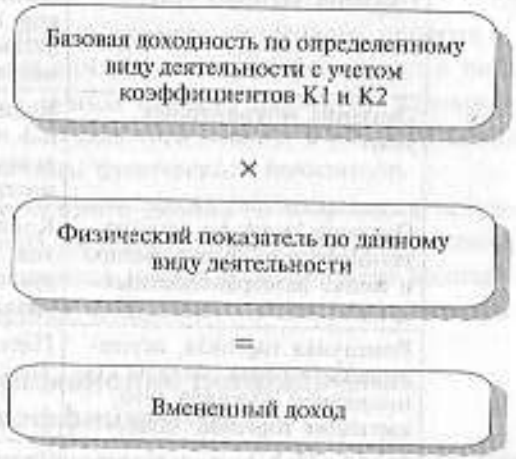
условии, что уплата ЕНВД по данным видам деятельности установлена на данной территории и соблюдены ограничения по размерам торговых площадей.

6.4.3. Объект обложения ЕНВД. Расчет вмененного дохода

Объектом налогообложения при применении ЕНВД является **вмененный доход налогоплательщика (ст. 346.29 НК РФ)**.

Статья **346.27 НК РФ** определяет вмененный доход как **«потенциально возможный доход налогоплательщика»**, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на его получение.

Схема расчета вмененного дохода выглядит следующим образом:



Базовая доходность для каждого вида деятельности, облагаемого ЕНВД, установлена в **ст. 346.29 НК РФ**. Например, при оказании бытовых услуг доходность установлена в размере 7500 руб. на одного работника (**табл. 6.1**).

Базовая доходность корректируется на поправочные коэффициенты К1 и К2, которые будут объяснены в следующем пункте.

Под **физическими показателями по видам деятельности** подразумеваются количество работников, площадь торгового зала, количество транспортных средств и т.д. в зависимости от конкретного типа деятельности. Например, если оказанием бытовых услуг на предприятии занимаются 10 человек, то

сумма вмененного дохода за месяц будет равна 75 000 руб. (базовая доходность на 1 человека, умноженная на 10).

Под **количеством работников** понимается среднесписочная численность всех работников за каждый календарный месяц налогового периода (в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера).

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	7 500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
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	1 800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, и розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети	Торговое место	9 000
Общественное питание через залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей, кв. м	1 000
Общественное питание без залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500

Продолжение табл. 6.1

Вид предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, руб.
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	3 000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля экспонирующей поверхности, кв. м	4 000

В случае, если в течение налогового периода у налогоплательщика изменилась величина физического показателя, при исчислении суммы единого налога он учитывает указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя.

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого осуществлена государственная регистрация налогоплательщика, рассчитывается исходя из количества полных месяцев начиная с месяца, следующего за месяцем регистрации.

6.4.4. Применение поправочных коэффициентов

Базовая доходность (см. **п. 6.4.3**), подлежит корректировке (умножению) на поправочные коэффициенты **К1 и К2**.

Коэффициент К1 — устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде.

Коэффициент К2 — корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период времени осуществления деятельности, величину доходов, особенности места ведения предпринима-

тельской деятельности, площадь информационного поля наружной рекламы и иные особенности.

Если предпринимательская деятельность, облагаемая ЕНВД, осуществлялась не с 1-го числа отчетного месяца, то коэффициент **К2** корректируется с учетом количества дней ведения такой деятельности.

Конкретные значения корректирующего коэффициента К2 определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными (законодательными) органами городов федерального значения, органами муниципальных районов, городских округов на календарный год и могут быть установлены в пределах от **0,005 до 1 включительно**.

ПРИМЕР 6-15

Единый налог на вмененный доход. Применение корректирующих коэффициентов

Салон-парикмахерская «Золотой Локон» оказывает населению парикмахерские услуги. Регистрация предприятия имела место в январе текущего года. Среднее количество работников парикмахерской составило: в январе — 3 человека, в феврале — 5 человек, в марте — 8 человек.

Значение коэффициентов (условные): К1 = 1,32; К2 = 0,3.

Базовая доходность для данного вида деятельности составляет 7500 руб. на 1 работника.

Расчет вмененного дохода начинается с февраля (т.е. с месяца, следующего за месяцем регистрации).

Вмененный доход за февраль — 14 850 руб.
7500 руб. × 5 чел. × 1,32 (**К1**) × 0,3 (**К2**).

Вмененный доход за март — 23 760 руб.
7500 руб. × 8 чел. × 1,32 (**К1**) × 0,3 (**К2**).

6.4.5. Порядок уплаты единого налога

Налоговым периодом по ЕНВД признается **квартал**.

Ставка единого налога устанавливается в размере **15%** от **вмененного дохода**.

Для расчета налога необходимо рассчитать вмененный доход за каждый месяц в течение квартала. Полученную сумму умножить на ставку налога.

Плательщики уплачивают ЕНВД по месту осуществления ими деятельности, облагаемой единым налогом. Согласно **п. 2 ст. 346.28 НК РФ** они обязаны встать на учет в налоговых органах по месту осуществления деятельности, облагаемой ЕНВД, в срок не позднее **5 дней** с начала осуществления такой деятельности.

Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее **25-го числа** первого месяца следующего налогового периода.

Сумма ЕНВД, исчисленная за налоговый период, уменьшается на сумму уплаченных страховых **взносов на обязательное пенсионное страхование** и **пособий по временной нетрудоспособности**. Максимальное уменьшение составляет не более чем **50%** от первоначальной суммы ЕНВД.

При этом учитываются взносы, уплаченные с сумм оплаты труда только тех работников, которые заняты в деятельности, облагаемой ЕНВД, а также страховые взносы, уплаченные индивидуальными предпринимателями за свое страхование.

Налоговая декларация по ЕНВД включает в себя несколько разделов. **Раздел 2** называется «Расчет единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности». При наличии у предпринимателя или организации нескольких торговых точек и (или) нескольких видов деятельности, раздел 2 декларации заполняется по **каждому** из таких мест или видов деятельности на отдельных листах.

Налоговые декларации по ЕНВД представляются не позднее **20-го числа** месяца, следующего за окончанием квартала.

Одновременно с расчетом суммы единого налога налогоплательщики предъявляют документы, подтверждающие указанный расчет.

ПРИМЕР 6-16

Единый налог на вмененный доход. Расчет суммы налога

Используя условие **примера 6-15** рассчитаем сумму ЕНВД за I квартал.

Вмененный доход за январь: 0.

Вмененный доход за февраль: 14 850 руб.

Вмененный доход за март: 23 760 руб.

Всего вмененный доход: 38 610 руб.

ЕНВД: 38 610 руб. ×15% = 5792 руб.

ЗАДАЧА 6-1

Цель: рассчитать среднюю стоимость имущества за квартал и сумму авансового платежа по налогу на имущество

Остатки на счетах **бухгалтерского учета** ЗАО «Винни-Пятачок» составляют, тыс. руб.:

	На 01.01	На 01.02	На 01.03	На 01.04
Основные средства (счет 01)	1 700	1 800	2 400	3 000
Нематериальные активы (счет 04)	657	795	795	920
Вложения во внеоборотные активы (счет 08)	645	1 200	1 400	1 456
Материалы (счет 10)	202	305	123	344
Износ основных средств (счет 02)	700	800	1 000	1 500
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	1 200	1 500
Износ нематериальных активов (счет 04)	300	445	490	515

Ставка налога на имущество – 2,2%.

Рассчитайте сумму авансового платежа по налогу на имущество за I квартал.

ЗАДАЧА 6-2

Цель: рассчитать авансовые платежи по налогу на имущество и сумму налога за год

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

	I квартал	II квартал	III квартал	Год
Средняя стоимость	1 700	1 800	2 400	2 200

Ставка налога на имущество – 2,2%.

1. Рассчитайте суммы авансовых платежей по налогу на имущество за I, II, III кварталы.

2. Рассчитайте сумму платежа по налогу на имущество за год.

ЗАДАЧА 6-3

Цель: рассчитать сумму транспортного налога в целом за год

ЗАО «Винни-Пятачок» имеет на балансе три зарегистрированных транспортных средства: 2 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 31 марта текущего года, снят с учета 5 ноября 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 15 февраля;
- автомобиль № 2 мощностью 160 л.с. был зарегистрирован 31 июля.

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.

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 год применения упрощенной системы налогообложения.

ЗАДАЧА 6-6

Цель: понять правила расчета минимального налога при применении упрощенной системы налогообложения

ЗАО «Осел Иа» применяет упрощенную систему налогообложения.

Сумма доходов от реализации за текущий год составила 700 000 руб., внереализационных доходов – 300 000 руб., а сумма расходов – 980 000 руб. Все понесенные расходы могут уменьшать налогооблагаемую базу.

1. Рассчитайте сумму единого налога при условии, что объектом налогообложения являются доходы.

2. Рассчитайте сумму единого налога при условии, что объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

3. Объясните, куда относится разница между реальным и минимальным единым налогом.

ЗАДАЧА 6-7

Цель: понять правила расчета авансовых платежей единого налога при применении упрощенной системы налогообложения

ЗАО «Осел Иа» перешло на упрощенную систему, объектом налогообложения является полученный доход. Сумма доходов за I квартал текущего года составила 480 000 руб., за полугодие — 1 240 000 руб. За соответствующие периоды уплачены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 34 000 и 70 000 руб.

1. Рассчитайте сумму авансового платежа по единому налогу за I квартал.

2. Рассчитайте сумму авансового платежа по единому налогу за полугодие.

ЗАДАЧА 6-8

Цель: понять виды деятельности, по которым возможен переход на уплату ЕНВД

Фирма «Пятое колесо» осуществляет следующие виды предпринимательской деятельности:

1) оптовую торговлю автомобилями;

2) розничную торговлю автомобилями в салоне площадью торгового зала — 300 кв. м;

3) ремонт и техническое обслуживание автомобилей;

4) мойку автомобилей;

5) оказание услуг по хранению автомобилей на платной стоянке площадью 500 кв. м;

6) оказание услуг по перевозке грузов (количество автомобилей в собственности — 10, в аренде — еще 12);

7) розничную торговлю моторными маслами и техническими жидкостями через киоски на автостоянках;

8) размещение наружной рекламы на грузовом автотранспорте;

9) размещение наружной рекламы на мойках и киосках, принадлежащих фирме;

10) продажу напитков и бутербродов на автостоянках.

1. Определите виды предпринимательской деятельности, которые потенциально могут облагаться ЕНВД.

2. Объясните, почему остальные виды деятельности не облагаются ЕНВД.

ЗАДАЧА 6-9

Цель: понять порядок расчета ЕНВД

Фирма «Пятое колесо» оказывает услуги по мойке автотранспорта. Предприятие зарегистрировано в январе текущего года. Среднее количество работников фирмы составило: в январе — 9 человек, в феврале — 15 человек, в марте — 24 человека.

Значение коэффициентов (условные): K1 = 1,32; K2 = 0,6.

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

Определите сумму вмененного дохода и сумму ЕНВД.

7 УЧЕТ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ. УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ. НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ. ПОРЯДОК РЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

ЦЕЛИ ЗАНЯТИЯ

1. Ознакомиться с правилами постановки налогоплательщиков на учет в налоговых органах.
2. Изучить правила представления налоговых деклараций и внесения в них исправлений.
3. Получить представление о правилах уплаты и возврата налогов.
4. Ознакомиться с правилами проведения налоговых проверок и оформления их результатов.
5. Понять принципы взыскания налогов, пеней, штрафов.
6. Изучить 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**.

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

Срок и место постановки юридических и физических лиц, а также их имущества и транспортных средств на учет в налоговых органах

Налогоплательщики	Местонахождение налогового органа	Срок постановки на учет
Российские юридические лица	Место регистрации юридического лица	**10 дней** с даты государственной регистрации
Обособленные подразделения российских юридических лиц	Местонахождение обособленного подразделения	**1 месяц** со дня создания обособленного подразделения
Индивидуальные предприниматели	Место жительства	**10 дней** с даты государственной регистрации
Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями	Место жительства	**5 дней** с даты получения заявления от такого физического лица
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	**10 дней** с даты регистрации транспортного средства **10 дней** с даты государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним

ПРИМЕР 7-1

Постановка на учет в налоговых органах

1. ЗАО «Пончик», зарегистрированное в Москве, открыло филиал в Самаре.

ЗАО «Пончик» обязано встать на налоговый учет в Самаре в течение одного месяца с даты создания филиала.

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 в течение 10 дней с даты государственной регистрации прав на здание.

7.1.2. Идентификационный номер налогоплательщика

Каждому налогоплательщику при постановке на налоговый учет присваивается идентификационный номер налогоплательщика (**ИНН**) **(п. 7 ст. 84 НК РФ)**. Этот номер указывается:

- во всех уведомлениях, направляемых налогоплательщику налоговыми органами;
- в декларациях и документах, подаваемых налогоплательщиком в налоговые органы (исключение сделано только для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, которые могут указывать свои персональные данные вместо ИНН).

ПРИМЕР 7-2

Идентификационный номер налогоплательщика

Пенсионерка Валерия Сапожникова продала свою дачу в прошлом году и обязана представить налоговую декларацию по НДФЛ к 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).

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 и 117 НК РФ.

Таблица 7.2

Ответственность за нарушение сроков и уклонение от постановки на учет в налоговых органах

Вид налогового правонарушения	Ответственность
Нарушение **не более** чем на **90 дней** срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе	Штраф **5000 руб.** **(п. 1 ст. 116 НК РФ)**
Нарушение **более** чем на **90 дней** 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 в течение **не более 90 календарных дней**	Штраф в размере **10%** доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет, но **не менее 20 000 руб.** **(п. 1 ст. 117 НК РФ)**
Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе в течение **более 90 календарных дней**	Штраф в размере **20%** доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 календарных дней, но **не менее 40 000 руб.** **(п. 2 ст. 117 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 и ЕСН, 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 виде.

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.

7.2.2. Внесение исправлений в налоговые декларации

Если после подачи налоговой декларации налогоплательщик обнаружит в ней какие-либо ошибки и неточности, которые привели к **занижению** суммы налога, подлежащего уплате, то налогоплательщик **обязан** подать исправленную налоговую декларацию.

Если обнаруженные ошибки **не привели** к занижению итоговой суммы налога, то налогоплательщик **вправе** подать исправленную налоговую декларацию.

Как правило, ошибки в налоговой декларации связаны с **нарушениями правил учета доходов и расходов** (подробнее см. п. 7.2.4).

ПРИМЕР 7-4

Исправление налоговых деклараций

В марте текущего года бухгалтер ЗАО «Пончик» обнаружил ошибку декларации по НДС, представленной ЗАО за январь.

Вариант 1. В результате данной ошибки сумма НДС, подлежащая уплате за январь, оказалась заниженной. В этой ситуации ЗАО «Пончик» обязано подать уточненную декларацию по НДС за январь.

Вариант 2. В результате данной ошибки сумма НДС, подлежащая уплате за январь, оказалась завышенной. В этой ситуации ЗАО «Пончик» вправе подать уточненную декларацию по НДС за январь. Исправления могут быть также сделаны в текущем периоде.

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 20-го числа месяца, следующего за окончанием отчетного квартала.

ЗАО «Пончик» первый раз подало декларацию по НДС за 1 квартал 2008 г. 10 апреля 2008 г. 15 апреля бухгалтер обнаружил неточности в поданной декларации, и 20 апреля была подана исправленная декларация.

Эта декларация рассматривается в качестве основной. Меры налоговой ответственности не применяются. Пени не возникают.

Вариант 2. Уточненная декларация подается **после срока подачи декларации, но до срока уплаты налога**. Меры ответственности не применяются, за исключением случая, когда налоговый орган обнаружил факт занижения суммы налога по первоначальной декларации до момента подачи исправленного варианта.

ПРИМЕР 7-6

Исправление налоговых деклараций

Рома Пончиков подал декларацию по НДФЛ за 2007 г. 30 апреля 2008 г. (т.е. в последний день срока, установленного для подачи декларации).

Однако Рома не учел в составе доходов стоимость автомобиля, выигранного им в программе «Поле Чудес». Со стоимости этого автомобиля не был удержан НДФЛ, о чем организаторы шоу проинформировали налоговый орган.

Таким образом, факт занижения суммы налога был обнаружен налоговым органом, который потребовал от Ромы подать исправленную декларацию.

Даже если такая декларация будет представлена Ромой до срока уплаты НДФЛ, он уже не будет освобожден от налоговых санкций.

Вариант 3. Уточненная декларация подается **после срока подачи декларации и после срока уплаты налога.**

В этом варианте меры налоговой ответственности не применяются, если:

1) налогоплательщик уплатит недостающую сумму налога и соответствующие пени до момента подачи уточненной декларации;

2) уточненная декларация подана до того момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом ошибок в первоначальной декларации либо о назначении налоговой проверки по данному налогу за данный период.

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

ПРИМЕР 7-7

Исправление налоговых деклараций

В мае текущего года бухгалтер ЗАО «Пончик» обнаружил ошибку в декларации по НДС, представленной ЗАО за I 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.**

Таблица 7.3

Ответственность за непредставление налоговой декларации

Вид налогового правонарушения	Ответственность
Представление налоговой декларации после установленного срока, но **не позднее 180 дней** (включительно) со дня этого срока	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 100 руб.** **(п. 1 ст. 119 НК РФ)**
Непредставление налоговой декларации в течение **более 180 дней** после срока, установленного для ее подачи	Штраф в размере **30%** от суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании данной декларации, и **10%** от суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании данной декларации за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня **(п. 2 ст. 119 НК РФ)**

ПРИМЕР 7-8

Ответственность за нарушение сроков подачи налоговых деклараций

ЗАО «Пончик» представило налоговую декларацию по НДС за I квартал 2008 г. 5 мая 2008 г. Сумма налога — 60 000 руб. Срок подачи — 20 апреля (включительно).

Задержка составляет менее 180 дней. Налоговая санкция за несвоевременное представление декларации будет составлять 5% за каждый неполный месяц просрочки, а именно 60 000 руб. ×5% ×2 (апрель, май) = 6000 руб.

7.2.4. Налоговые санкции за нарушение правил учета доходов и расходов

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

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

Таблица 7.4

Ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов и (или) объектов налогообложения

Нарушение	Налоговая санкция
Грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода	Штраф в размере **5000 руб.**
Те же деяния, совершенные в течение более одного налогового периода	Штраф в размере **15 000 руб.**
Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы	Штраф в размере **10%** от суммы неуплаченного налога, но **не менее 15 000 руб.**

7.3. УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГА

7.3.1. Прекращение обязанности по уплате налога

Согласно **ст. 44 НК РФ** обязанность по уплате налога, в частности, прекращается:

- с уплатой налога налогоплательщиком;
- со смертью налогоплательщика — физического лица (**п. 3 ст. 44 НК РФ** предусмотрено погашение задолженности умершего его наследниками);

- с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации.

Пунктом 3 ст. 45 НК РФ установлено, что обязанность по уплате налога считается исполненной, в частности:

- с момента предъявления в банк поручения на перечисление налога при наличии на счете налогоплательщика достаточного денежного остатка;
- со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджет;
- со дня вынесения налоговым органом в соответствии с НК РФ решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;
- со дня удержания сумм налога налоговым агентом.

Если поручение на перечисление налога было отозвано налогоплательщиком или не исполнено банком (например, вследствие отсутствия достаточных денежных средств на счете или неверного указания плательщиком номера счета Федерального казначейства), то обязанность по уплате налога не считается исполненной. Аналогичный порядок действует в отношении средств на уплату налога, возвращенных физическому лицу.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на банковских счетах налогоплательщика (налогового агента) **(п. 1 ст. 46 НК РФ)**.

Взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк налогоплательщика (налогового агента) поручения налогового органа на списание денежных средств с его счета. Данное поручение подлежит безусловному исполнению банком.

7.3.2. Налоговые санкции за неуплату (неудержание, неперечисление налога)

Ответственность за неуплату (неудержание, неперечисление) налога установлены **ст. 122 и 123 НК РФ**.

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 неправомерных 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. 2 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 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**.

При расчете пени применяются ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшие во время существования просроченной задолженности.

Исчисление пеней начинается со дня, следующего за последним днем, установленным для уплаты налога, и заканчивается в день уплаты (включительно).

ПРИМЕР 7-9

Пени за просрочку уплаты налога

НДС по расчету за I квартал уплачен 5 мая.

Срок уплаты НДС за I квартал истекает 20 апреля. Начиная с 21 апреля и по 5 мая на сумму налога будут начисляться пени в размере 1/300 действующей ставки ЦБ РФ за каждый день просрочки.

Начисление пеней прекращается в день уплаты налога (пени рассчитываются и за этот день) либо в день прекращения обязательства по уплате налога (пени также рассчитаются и за этот день).

Пеня не является налоговой санкцией и может быть взыскана с плательщиков в порядке, аналогичном порядку для 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.

7.3.4. Зачет или возврат излишне уплаченных сумм налога

Излишне уплаченные суммы налога могут быть:

- зачтены в счет будущих платежей по этому же налогу;
- зачтены в счет будущих платежей по другим налогам;
- направлены на погашение недоимки по налогам;
- возвращены налогоплательщику.

Статьи 78 и 79 НК РФ подробно регламентируют вопросы зачета и возврата налога и пени.

В частности, предусмотрено, что:

- заявление о возврате излишне уплаченного налога может быть подано в течение **3 лет со дня его уплаты**;
- возврат налога производится **в течение 1 месяца** со дня подачи заявления о возврате;
- возврат налогоплательщику суммы излишне уплаченного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам производится

только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки;

- при нарушении установленных сроков возврата налога плательщику на сумму налога, подлежащую возврату, начисляются проценты за каждый календарный день задержки. Начисление производится исходя из ставки ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения сроков возврата.

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 проверок:

- 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**.

Камеральная налоговая проверка проводится по местонахождению налоговой инспекции. Какое-либо специальное решение на ее проведение не требуется.

В ходе нее проверяются налоговые декларации (расчеты), представленные налогоплательщиком, а также документы, которые должны быть приложены к указанным декларациям (расчетам) согласно НК РФ.

Начиная с января 2007 г. при проведении камеральной проверки налоговый орган вправе дополнительно истребовать у налогоплательщика только те документы, которые перечислены в **ст. 88 НК РФ**. Среди них, в частности, указаны:

- документы, подтверждающие право на налоговые льготы, используемые плательщиком;
- документы, подтверждающие налоговые вычеты «входящего» НДС.

Дополнительные сведения и документы, не предусмотренные **ст. 88 НК РФ**, не могут быть истребованы налоговым органом в ходе камеральной проверки. Однако сам налогоплательщик вправе предоставить такие сведения наряду с пояснениями относительно выявленных ошибок в налоговых декларациях.

Предельный срок проведения камеральной проверки ограничен тремя месяцами со дня представления налогоплательщиком документов, указанных выше.

Если в ходе камеральной проверки выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить **в течение 5 дней** необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

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

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

ПРИМЕР 7-10

Камеральная налоговая проверка

В апреле 2008 г. ЗАО «Пончик» представило налоговые декларации за I квартал 2008 г. в налоговую инспекцию. Инспектор Изольда Морошкина решила провести камеральную проверку деклараций по налогу на прибыль и НДС.

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

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

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

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

7.4.2. Выездные налоговые проверки

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. 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 проверки;
- 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 проверок (без учета выездных проверок его филиалов и представительств; данное ограничение также не распространяется на повторные выездные проверки, см. далее);
- выездная проверка не может продолжаться более двух месяцев (при этом указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев по решению вышестоящего налогового органа).

Все вышеуказанные ограничения (кроме длительности проверки) распространяются также на самостоятельные выездные проверки филиалов (представительств) налогоплательщика по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты ими региональных и (или) местных налогов. Предельный срок самостоятельной выездной проверки филиала (представительства) составляет один месяц и не может быть увеличен.

Срок проведения выездной проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки до дня составления

справки о проведенной проверке. Даты подписания акта и решения по результатам проверки во внимание не принимаются.

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

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

Повторная выездная налоговая проверка может проводиться:

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

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

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

ПРИМЕР 7-11

Выездная налоговая проверка

В марте 2008 г. налоговая инспекция № 19 г. Москвы, в которой состоит на учете ЗАО «Осел Иа», провела выездную проверку ЗАО по всем налогам за 2006 и 2007 гг.

В 2007 г. налоговая инспекция имеет право провести еще одну выездную налоговую проверку ЗАО «Осел Иа». При этом она не имеет права снова проверять данные по налогообложению за 2006 и 2007 гг. Таким образом, проверкой может быть охвачен только 2005 (2004 г. и предыдущие годы налоговый орган уже не имеет права проверять).

Предположим, что в ноябре 2008 г. ЗАО «Осел Иа» представил уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2007 г., в которой сумма налога оказалась меньше, чем в ранее представленной декларации. Этот факт дает налоговой инспекции право провести повторную выездную проверку налога на прибыль за 2007 г. Другие налоги за 2007 г. по-прежнему не могут быть проверены.

Однако вышестоящий налоговый орган может назначить повторную выездную налоговую проверку ЗАО «Осел Иа» по всем налогам за 2006 и 2007 гг.

Если при проведении такой проверки будет выявлен факт совершения ЗАО «Осел Иа» налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной проверки в марте 2008 г., налоговые санкции к ЗАО не будут применены (за исключением случая обнаружения сговора между должностными лицами налоговой инспекции № 19 и руководством ЗАО «Осел Иа»).

7.4.3. Действия налоговых органов в ходе выездных налоговых проверок

В ходе выездных налоговых проверок налоговые органы имеют право:

- привлекать свидетелей, кроме случаев, когда информация относится к профессиональной тайне свидетелей (например, в случае адвоката или аудитора), а также в некоторых других случаях (**ст. 90 НК РФ**);
- проходить на территорию и осматривать территории и помещения, используемые проверяемыми лицами для предпринимательской деятельности, а также производить осмотр объектов налогообложения (**ст. 91, 92 НК РФ**);
- истребовать документы у налогоплательщика (или налогового агента), необходимые для проверки (документы должны быть предоставлены в виде заверенных копий в десятидневный срок со дня вручения плательщику (или агенту) соответствующего требования), а также ознакомиться с подлинниками упомянутых документов (**ст. 93 НК РФ**);
- истребовать у третьих лиц документы, касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика (или агента) (документы должны быть предоставлены в виде заверенных копий в пятидневный срок со дня получения третьим лицом соответствующего требования) (**ст. 93.1 НК РФ**);
- осуществлять добровольную или принудительную выемку документов, необходимых для проведения проверки (**ст. 94 НК РФ**);
- проводить экспертизу полученной информации (**ст. 95 НК РФ**);
- привлекать специалистов и переводчиков (**ст. 96, 97 НК РФ**).

Проведение вышеуказанных мероприятий должно быть отражено в соответствующих протоколах (**ст. 99 НК РФ**). Также в некоторых случаях может быть необходимо участие понятых (**ст. 98 НК РФ**).

> Нарушения установленных процедурных норм проведения проверок налоговыми органами позволяет налогоплательщикам оспорить результаты проверок в суде.

7.4.4. Оформление результатов налоговых проверок и принятие решения по ним

Требования составления актов по результатам как камеральной, так и выездной налоговых проверок, установлены **ст. 100 НК РФ**.

Акт по результатам камеральной налоговой проверки составляется в течение **10 дней** после завершения последней только в том случае, если в ходе камеральной проверки выявлены нарушения налогового законодательства.

Что касается **выездной налоговой проверки**, то после ее завершения уполномоченные лица налогового органа сначала составляют **справку** о проведенной проверке с указанием ее предмета и сроков проведения.

Не позднее **двух месяцев** после составления справки о проведении выездной налоговой проверки составляется **акт налоговой проверки**. Акт составляется даже в случае, если в ходе выездной проверки нарушения налогового законодательства не выявлены.

Акт составляется строго по утвержденной форме и подписывается лицами налогового органа, проводившими проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (либо его представителем). Если такое лицо (или его представитель) отказываются подписать акт, об этом делается соответствующая запись.

Акт налоговой проверки вручается проверяемому лицу либо его представителю под расписку, либо передается иным способом (например, посылается заказным письмом). В последнем случае шестой день начиная с даты отправки заказного письма рассматривается как дата вручения акта.

Проверяемое лицо (или его представитель) имеют право представить в соответствующий налоговый орган **письменные возражения по акту проверки** в целом либо по его отдельным частям. Это должно быть сделано в течение **15 дней** со дня получения акта налоговой проверки. При этом проверяемое лицо (или его представитель) имеет право приложить к письменным возражениям документы, подтверждающие его позицию.

По истечении вышеуказанного срока акт налоговой проверки и другие материалы налоговой проверки, а также возражения проверяемого лица должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, в течение **10 дней** (в некоторых случаях указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц).

Акт и другие материалы налоговой проверки, а также возражения проверяемого лица рассматриваются в присутствии данного лица или его представителя (если проверяемое лицо не является в указанное время, то рассмотрение происходит в его отсутствие). Порядок рассмотрения подробно регламентирован **ст. 101 и 101.1 НК РФ**.

По результатам рассмотрения акта и материалов проверки руководитель налогового органа (или его заместитель) выносит **решение** либо о привлечении, либо о непривлечении проверяемого лица к ответственности, оформленное в строгом соответствии с требованиями НК РФ.

> Несоблюдение должностными лицами налоговых органов процедурных требований и сроков, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Решение **вступает в силу** по истечении **10 дней** со дня его вручения проверяемому лицу (или его представителю). А в случае подачи **апелляционной жалобы** в вышестоящий налоговый орган — со дня его утверждения этим органом полностью или частично **(п. 9 ст. 101 НК РФ)**.

Очевидно, что в период между принятием решения по акту проверки и вступлением этого решения в силу налогоплательщик может попытаться сделать исполнение такого решения затруднительным или невозможным (например, продать свои активы и перевести деньги на счета третьих лиц). В целях избежания подобной ситуации **п. 10 ст. 101 НК РФ** предоставляет руководителю налогового органа (или его заместителю) право принять так называемые **обеспечительные меры** в виде:

- запрета на отчуждение (передачу) имущества плательщика без согласия налогового органа;
- приостановления операций по банковским счетам налогоплательщика.

Решение о принятии обеспечительных мер может быть принято сразу после принятия решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, но в отличие от последнего оно **вступает в действие немедленно**.

В течение **10 дней** начиная с даты вступления в силу решения о привлечении налогоплательщика к ответственности ему направляется **требование об уплате недоимки по налогу, пени и штрафных санкций (ст. 69, 70 НК РФ)**.

Если требование остается неисполненным, то не позднее двух месяцев по истечении срока, указанного в требовании, налоговый орган принимает **решение о принудительном взыскании налога, сборов и штрафов (ст. 46 НК РФ)**. Подобное решение не может быть принято в отношении физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем **(ст. 48 НК РФ)**. В этой ситуации налоговый орган должен обратиться в суд.

В течение одного месяца со дня принятия такого решения в банк налогоплательщика направляется **поручение** на списание денежных средств с его счета без его согласия (**ст. 46 НК РФ**).

Рублевое поручение подлежит исполнению банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем его получения, валютное — не позднее двух рабочих дней, следующих за днем исполнения поручения (если это не нарушает порядок, установленный гражданским законодательством Российской Федерации).

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах, инкассовое поручение исполняется по мере поступления средств на эти счета. В этом случае налоговый орган имеет право на взыскание налога за счет иного имущества плательщика (**ст. 47 НК РФ**). Операции по счетам плательщика в банках могут быть приостановлены (**ст. 76 НК РФ**) до завершения взыскания налога.

Аналогичный порядок взыскания налога предусмотрен для налоговых агентов в отношении сумм налогов, не уплаченных ими в бюджет.

Все вышесказанное можно обобщить в следующей таблице.

Таблица 7.6

Последовательность действий по оформлению результатов налоговых проверок и проведению взыскания налога, пени и штрафов

Действие	Срок	Примечание
Составление акта по результатам проверки	Не позднее **2 месяцев** с даты составления справки о результатах выездной проверки. (В течение **10 дней** после завершения камеральной проверки)	Акт составляется, даже если проверкой не обнаружены налоговые правонарушения
Письменные возражения налогоплательщика по акту	В течение **15 дней** со дня получения акта проверки	Возражения могут быть сделаны по акту в целом либо по его отдельным положениям. Налогоплательщик вправе приложить копии документов, подтверждающих его позицию

Продолжение табл. 7.6

Действие	Срок	Примечание
Рассмотрение возражений налогоплательщика	Не более **10 дней** начиная с даты истечения последнего срока для представления возражений	Возражения рассматриваются руководителем налогового органа (либо его заместителем) в присутствии должностных лиц организации или их представителей. День и время рассмотрения сообщаются налоговым органом заблаговременно. При неявке налогоплательщика в установленное время возражения рассматриваются в его отсутствие
Решение по проведенной проверке	**Сразу** по результатам рассмотрения материалов проверки	Решение может быть вынесено: • о привлечении к налоговой ответственности; • об отказе от привлечения к ответственности
Требование на уплату недоимки по налогу, пени и штрафных санкций	В течение **10 дней** со дня вступления в силу решения по результатам проверки	Вручение требования производится под расписку, либо требование вместе с решением отправляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении **6 дней** со дня направления письма
Решение о взыскании налога, пени и штрафа	Не позднее **двух месяцев** после истечения срока, указанного в требовании	Решение о взыскании доводится до налогоплательщика (налогового агента) в течение шести дней после вынесения решения или направляется по почте заказным письмом
Поручение на списание денежных средств со счета налогоплательщика	В течение **одного месяца** со дня принятия решения о взыскании	Поручение подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной законодательством Российской Федерации

7.4.5. Взыскание налоговых санкций

Порядок взыскания налоговых санкций, действовавших до 2006 г.

До 2006 г. процедуры взыскания налоговых санкций основывались на том, что пока виновность налогоплательщика не доказана, его нельзя привлечь к налоговой ответственности (т.е. взыскать налоговые санкции). Однако сумма самого налога и пени за просрочку уплаты налога (которые не классифицируются НК РФ как налоговые санкции) взыскивались с налогоплательщиков — юридических лиц в бесспорном порядке (с физических лиц — в судебном порядке).

После вынесения решения о привлечении налогоплательщика к ответственности налоговый орган был обязан предложить налогоплательщику уплатить налоговые санкции в добровольном порядке.

В случае отказа налогоплательщика добровольно уплатить вышеупомянутые санкции (или пропуска срока, установленного для их уплаты) налоговый орган должен был обратиться в соответствующий суд не позднее **6 месяцев** со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта.

Взыскание налоговых санкций в 2006 г.

В 2006 г. была изменена **ст. 114 НК РФ**, а именно введен п. 7, согласно которому санкция, размер которой **не превышает 50 000 руб.** (для индивидуальных предпринимателей этот лимит составляет **5000 руб.**) по каждому неуплаченному налогу за налоговый период, может быть взыскана на основании решения руководителя налогового органа (его заместителя).

Таким образом, налоговые органы получили возможность взыскивать во внесудебном порядке относительно небольшие суммы штрафов.

Порядок взыскания налоговых санкций начиная с 1 января 2007 г.

Поправки, внесенные в часть первую НК РФ и вводимые в действие **начиная с 1 января 2007 г.**, позволяют взыскивать штрафные санкции с налогоплательщиков и налоговых агентов во внесудебном порядке (кроме физических лиц, не зарегистрированных в качестве предпринимателей).

Заметим, что новые положения статей, регулирующих порядок взыскания, не отличаются ясностью и бесспорностью и, несомненно, будут оспариваться налогоплательщиками в судах.

7.4.6. Срок давности привлечения к ответственности

Статьей 113 НК РФ установлено, что лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении указанного лица к ответственности истекли **3 года**.

Однако необходимо иметь в виду, что вышеупомянутое ограничение распространяется **только на налоговые санкции**, но не на сам налог и пени.

ПРИМЕР 7-12

Срок давности привлечения к ответственности

В 2004 г. Вова Пончиков не представил налоговую декларацию и уклонился от уплаты налога на доходы физических лиц. Этот факт доказан налоговым органом в феврале 2008 г.

Срок давности привлечения к ответственности в данном случае определяется таким образом:

- в отношении факта непредставления налоговой декларации – начиная с дня, следующего за сроком, установленным для представления данной декларации (т.е. с 1 мая 2005 г., так как срок подачи декларации был определен как 30 апреля 2005 г.);
- в отношении факта неуплаты налога – начиная с 1 января 2005 г., т.е. со следующего дня после окончания налогового периода, а это календарный год.

Таким образом, в феврале 2008 г. налоговый орган уже не может применить меры налоговой ответственности к Вове за неуплату налога, т.е. не может обратиться в суд с иском о взыскании с него налоговых санкций за неуплату НДФЛ. Однако он вправе подать иск о взыскании самого налога, пени за просрочку его уплаты, а также суммы штрафа за неподачу декларации по НДФЛ, так как срок давности по данному правонарушению еще не истек.

7.4.7. Санкции за нарушение требований, установленных НК РФ в отношении налоговых проверок

Статьи 126, 128, 129 НК РФ предусматривают ответственность налогоплательщика (налогового агента) за непредставление необходимых сведений в ходе налоговых проверок, а также устанавливают ответственность свидетелей, экспертов и переводчиков.

Основные положения указанных статей представлены в **табл. 7.7.**

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 **50 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 **5000 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 **1000 руб. (ст. 129 НК РФ)**

Для **банков** предусмотрены особые виды ответственности, связанные с взысканием с налогоплательщика сумм по результатам налоговых проверок и представлением справок по операциям и счетам проверяемых лиц.

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 **10 000** или **20 000 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.

Порядок и сроки подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, а также сроки их рассмотрения установлены **ст. 139, 140 НК РФ (табл. 7.9).**

Таблица 7.9

Порядок и сроки подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган

Действие	Срок
Подача жалобы	Три месяца со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав
Рассмотрение жалобы	До одного месяца со дня получения жалобы
Решение по жалобе	Сообщается лицу, подавшему жалобу в течение трех дней со дня принятия такого решения

С 1 января 2007 г. п. 9 ст. 101 и ст. 101.2 НК РФ вводится институт **апелляционного обжалования** решений, вынесенных по результатам налоговых проверок.

Налогоплательщику предоставляется право обжаловать в апелляционном порядке решение налогового органа до его вступления в силу **в 10-дневный срок** со дня вручения.

Речь идет об апелляционном обжаловании решений налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок. Другие решения налоговых органов, принятые в порядке **ст. 101.4 НК РФ**, апелляционному обжалованию не подлежат.

Апелляционная жалоба подается в вышестоящий налоговый орган. Пропуск срока влечет вступление решения в силу, однако не препятствует его обычному обжалованию в вышестоящий налоговый орган (см. **табл. 7.9**).

Решение, не обжалованное в апелляционном порядке, вступает в силу по истечении **10-дневного срока**, отведенного на такое обжалование.

В случае обжалования решения оно вступает в силу после утверждения вышестоящим налоговым органом. Апелляционному обжалованию посвящены также поправки **к ст. 139 НК РФ, действующие с 1 января 2007 г.**

Статья 108 НК РФ устанавливает **презумпцию невиновности налогоплательщика**, означающую, что бремя доказательства вины налогоплательщика в совершении налогового правонарушения лежит на налоговом органе, а неустранимые сомнения виновности налогоплательщика трактуются в пользу последнего.

ЗАДАЧА 7-1

Цель: понимать правила налоговой регистрации плательщиков

Московская телевизионная компания «ТВ Плюс» открыла в текущем году свои филиалы в Санкт-Петербурге, Новосибирске и Нижнем Новгороде. Также компания приобрела здание в Ростове, которое сдается в аренду под офисы.

1. Определите сроки и место регистрации в налоговых органах филиалов «ТВ Плюс».

2. Определите сроки и место регистрации в налоговых органах здания, приобретенного «ТВ Плюс».

ЗАДАЧА 7-2

Цель: сделать исправления в расчете по налогу на прибыль и понять правила подачи уточненных деклараций (расчетов)

В мае текущего года директор ЗАО «Пончик» уволил своего бухгалтера Антона Баранникова и назначил на его место Ларису Печковскую. Вскоре Лариса обнаружила следующие ошибки в налоговых декларациях ЗАО по налогу на прибыль за прошлый год:

1) расходы на рекламу были приняты к вычету в полной сумме — 1 200 000 руб. Однако 50% из них не могли быть отнесены к расходам, учитываемым в целях налогообложения прибыли;

2) амортизационные расходы, указанные в расчете по налогу на прибыль за год, были завышены на 500 000 руб.;

3) на себестоимость ошибочно были списаны остатки непроданной продукции в сумме 1 400 000 руб.;

4) налоговый убыток 2006 г. в размере 8 000 000 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 — 24%.

1. Определите влияние вышеуказанных фактов на налогооблагаемую прибыль прошлого года. Рассчитайте новую сумму налога и определите размер недоплаты или переплаты налога в бюджет.

2. Какова процедура подачи исправленных деклараций и какие обстоятельства помогут ЗАО избежать налоговых санкций?

ЗАДАЧА 7-3

Цель: рассчитать величину пеней за неуплату налогов

ЗАО «Осел Иа» уплачивает НДС и налог на прибыль ежеквартально. Сумма НДС за I квартал текущего года составила 450 000 руб., сумма налога на прибыль за тот же период — 200 000 руб. Сроки уплаты по НДС — до 20 апреля включительно, по налогу на прибыль — до 28 апреля включительно.

Фактическая уплата налога была произведена 12 июля текущего года.

Рассчитайте пени за просрочку уплаты налогов.

Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условные) — 12% в первом полугодии текущего года и 10% — во втором.

ЗАДАЧА 7-4

Цель: рассчитать суммы налога, пени и штрафов ко взысканию по результатам налоговой проверки

В январе 2008 г. налоговая инспекция провела выездную налоговую проверку ЗАО «Винни-Пятачок» по НДС за 2007 г. В 2007 г. ЗАО уплачивало НДС ежемесячно по ставке 18%. 5 февраля 2008 г. налоговый инспектор вручил директору ЗАО «Винни-Пятачок» требование об уплате налога, пени и штрафов.

Налоговый инспектор обнаружил следующие нарушения требований НК РФ:

1) предоплата, полученная от покупателя за мед в январе 2007 г., не была включена в базу по НДС в этом месяце. Отгрузка указанного меда имела место в феврале 2007 г., НДС с отгрузки был указан в декларации за февраль и уплачен до 20 марта. Сумма НДС — 250 000 руб.;

2) «входящий» НДС в сумме 100 000 руб. по непроизводственным расходам был предъявлен к вычету по декларации за март 2007 г.;

3) «входящий» НДС по материалам, которые были оплачены в феврале, но получены и поставлены на учет в марте, был принят к вычету в феврале 2007 г. Сумма НДС — 200 000 руб.

1. Определите сумму НДС, указанную в требовании налогового органа, проводившего проверку.

2. Определите сумму пени за несвоевременную уплату налога по состоянию на 5 февраля 2008 г.

3. Определите сумму штрафов, указанную в требовании.

4. Объясните порядок взыскания налоговыми органами указанных сумм.

Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условные) — 12% в первом полугодии 2007 г. и 10% — во втором.

Ставку рефинансирования ЦБ РФ в 2008 г. принять за 10%.

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 сентября (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: понимать ограничения, вводимые НК РФ в отношении выездных налоговых проверок

10 октября 2008 г. к консультанту по налогам обратился г-н Борис Карлсон — директор 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 2008 г. и продолжается до сих пор;

2) проверка филиала фирмы началась 1 сентября 2008 г. и продолжается до сих пор;

3) предметом проверки является налог на прибыль, НДФЛ и НДС за 2006 и 2007 гг.;

4) НДС за первое полугодие 2006 г. уже проверялся в 2007 г.;

5) проверяющие требуют предоставления документов не только за 2006 и 2007 гг., но и за 2004 и 2005 гг.

1. Перечислите ограничения, вводимые НК РФ в отношении выездных налоговых проверок.

2. Рассмотрите вышеуказанную ситуацию с учетом приведенных в п. 1 ограничений.

ЗАДАЧА 7-7

Цель: усвоить порядок предъявления возражений по акту проверки, а также порядок обжалования результатов проверки

Налоговая инспекция провела выездную налоговую проверку ЗАО «Пончик» и составила акт проверки.

Акт был вручен директору ЗАО Роме Пончикову, который категорически не согласен с выводами налоговой инспекции и обратился к консультанту по налогам за помощью.

1. Объясните Роме, куда и в какие сроки он должен представить свои возражения по акту.

2. Объясните Роме, что он имеет право сделать в случае, если его возражения будут проигнорированы и решение по результатам проверки будет принято без их учета (укажите все возможности для судебного и несудебного обжалования, а также сроки представления жалоб).

3. Объясните Роме, в какие сроки будут рассмотрены его жалобы и сможет ли он избежать взыскания налогов, пеней и штрафов на период рассмотрения этих жалоб.

ЗАДАЧА 7-8

Цель: рассчитать сумму возврата налога, штрафа и пени

Налоговая инспекция провела выездную налоговую проверку ЗАО «Пончик» и 10 мая текущего года взыскала с ЗАО 130 000 руб. путем поручения о безусловном взыскании налога, пени и штрафа.

ЗАО оспорило решение налоговой инспекции в суде и выиграло дело. 5 августа налоговая инспекция произвела возврат налога, пени и штрафа.

Определите сумму возврата налога, пени и штрафа 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.

8 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. И хотя НК РФ прямо не предусматривает аналогичную обязанность для налоговых органов, можно сделать вывод, что она также подразумевается.

2. Поскольку суммы доплаты по налогу, пени и налоговых санкций являются для компании несущественными, возможно имеет смысл уплатить их, чтобы сохранить хорошие отношения с инспекцией, даже если аргументы в пользу позиции налогоплательщика достаточно весомы.

Необходимо учитывать также стоимость судебных издержек и услуг юристов в случае начала арбитражного процесса.

ЗАДАЧА 1-3

1. Положения настоящего закона не могут вступить в силу:

- по истечении одного месяца со дня их официального опубликования (5 февраля) и
- не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу (т.е. уже 1 марта, поскольку дата 1 февраля противоречит предыдущему ограничению).

Таким образом, самая ранняя дата вступления данного закона в силу — **1 марта 2008 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.

ЗАДАЧА 1-4

Закон вступит в силу **с 1 января 2008 г.**, поскольку ставка налога **понижается**.

Законы, вносящие изменения, которые улучшают положения налогоплательщиков, могут иметь обратную силу, т.е. вступать в действие «задним числом».

ЗАДАЧА 1-5

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.

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.

ЗАДАЧА 1-6

Взаимозависимые лица.

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%).

Фирмы «Баранка» и «Сухарик» (доля косвенного участия — 32,5%).

Кроме того, ЗАО «Пончик» и фирма «Сухарик» могут быть признаны взаимозависимыми по решению суда.

ЗАДАЧА 1-7

1. Не являются ни однородными, ни идентичными, поскольку это разные марки, которые выпускаются разными производителями.

2. Не являются ни однородными, ни идентичными, поскольку это разные марки, с разной репутацией на рынке.

3. Не являются ни однородными, ни идентичными, поскольку это разные марки, которые выпускаются разными производителями.

4. Не являются ни однородными, ни идентичными, поскольку различаются странами происхождения.

5. Сложный вопрос. Вероятно, решение будет признано судом после рассмотрения всех фактов (где находятся скважины, как происходит добыча и т.д.).

ЗАДАЧА 1-8

Действия налогового инспектора не могут быть признаны правомерными, поскольку сравниваемые товары не являются ни идентичными, ни однородными по признаку производителя и репутации на рынке.

ЗАДАЧА 1-9

Действия налогового инспектора основаны на положениях **ст. 40 НК РФ**, сравниваемые товары являются идентичными.

Однако инспектор должен доказать, что сравниваемые сделки были заключены компанией на сопоставимых условиях. Иными словами, объем поставок, сроки исполнения обязательств, условия платежей по сравниваемым сделкам должны быть одинаковыми. У компании есть сильный аргумент в свою пользу, а именно: продажи осуществлялись в разные регионы.

В заключение необходимо заметить, что **п. 3 ст. 40 НК РФ** позволяет предприятию при обосновании отклонения цены сделки от рыночной цены сослаться на сезонные колебания спроса, потерю качества, маркетинговую политику, что также существенно ослабит позицию налоговых органов в суде.

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)	(5 000)
амортизация основных средств	(400)
зарплата работникам	(800)
ЕСН на зарплату работников	(200)
аренда помещения	(1 000)
Итого прибыль	**2 600**
Минус убыток прошлого года	(1 400)
Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка	**1 200**
Налог на прибыль по ставке 24%	**288**

2. В данном случае установлена максимальная ставка налога — **24%**.

Налог зачисляется в федеральный бюджет в сумме 78 000 руб. (1 200 000 руб. × **6,5%**) и в бюджет субъекта Российской Федерации в сумме 210 000 руб. (1 200 000 руб. × **17,5%**). Всего — 288 000 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)

ЗАДАЧА 2-3

1. Расчет налога на прибыль ЗАО «Карабас-Барабас», тыс. руб.:

1. Доходы от реализации	**20 000**
2. Минус расходы, связанные с реализацией:	
стоимость материалов	(4 000)
зарплата работникам	(6 000)
единый социальный налог на зарплату	(1 560)
амортизация оборудования	(2 440)
аренда помещения	(4 200)
3. Итого прибыль от реализации (1 − 2)	**(1 800)**
4. Плюс доходы, не связанные с реализацией (внереализационные доходы):	
проценты по депозиту	100
5. Минус расходы, не связанные с реализацией (внереализационные расходы):	
отрицательная курсовая разница	(50)
6. Итого прибыль от внереализационных операций (4 − 5)	**50**

Продолжение табл.

7. Прибыль текущего года (3 + 6)	**1 850**
8. Минус убыток прошлого года	(350)
9. Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка (7 − 8)	**1 500**
10. Налог на прибыль по ставке 24%	**360**

2. В данном случае установлена максимальная ставка налога — 24%.

Налог зачисляется в федеральный бюджет в сумме 97 500 руб. (1 500 000 руб. × 6,5%) и в бюджет субъекта Российской Федерации в сумме 262 500 руб. (1 500 000 руб. × 17,5%). Всего — 360 000 руб.

ЗАДАЧА 2-4

Группа 1. Доходы и расходы, связанные с реализацией:

5) амортизация линии для производства мороженого (прямой производственный расход);

9) выручка (без НДС) от продажи грузовика (доход от реализации основных средств);

10) остаточная стоимость проданного грузовика (расход, связанный с реализацией основных средств);

13) зарплата рабочим морозильного цеха (прямые расходы по оплате труда);

14) единый социальный налог, начисленный с зарплаты директора (косвенный расход, связанный с реализацией и включаемый в состав прочих расходов);

16) платеж за аудиторские услуги (косвенный расход, связанный с реализацией и включаемый в состав прочих расходов);

23) выручка от продажи мороженого (без НДС) (доход от реализации);

26) премия работникам морозильного цеха за результаты труда по итогам года (прямые расходы по оплате труда);

28) оплата питания работников морозильного цеха (согласно положениям коллективного договора) (прямые расходы по оплате труда);

31) расходы на ремонт производственного оборудования (косвенный расход, связанный с реализацией и включаемый в состав прочих расходов);

33) оплата рекламы мороженого на телевидении (косвенный расход, связанный с реализацией и включаемый в состав прочих расходов).

Группа 2. Внереализационные доходы и расходы:

1) доходы (без НДС) от сдачи в аренду части склада другой компании (аренда не является основной деятельностью ЗАО);

3) стоимость молока, полученного безвозмездно не от акционера ЗАО (сумма не включалась бы во внереализационные доходы только при условии, если молоко было бы получено от акционера ЗАО, которому принадлежит более 50% акций ЗАО);

4) проценты, начисленные по банковскому кредиту (внереализационные расходы): в налоговом учете проценты по заемным средствам никогда не капитализируются;

8) положительная курсовая разница от переоценки средств на валютном счете (внереализационный доход);

17) оборудование, полученное безвозмездно от акционера ЗАО, доля участия — 50% (сумма не включалась бы во внереализационные доходы только при условии, если оборудование было бы получено от акционера ЗАО, которому принадлежит **более** 50% акций);

32) штраф, полученный от покупателя, за нарушение сроков оплаты мороженого (внереализационный доход).

Группа 3. Доходы и расходы, не учитываемые при налогообложении:

2) дивиденды, уплаченные акционерам (выплата дивидендов производится за счет прибыли, остающейся у ЗАО после уплаты налога на прибыль);

6) аванс, полученный от покупателя за партию еще неотгруженного мороженого (доход будет признан в момент отгрузки мороженого покупателю);

7) штрафы и санкции, уплаченные в **бюджет** (в составе внереализационных расходов учитываются штрафы и санкции, уплачиваемые ЗАО его покупателям и поставщикам за нарушение условий договоров);

11) аванс, перечисленный поставщику за молоко (расход не возникает до момента получения молока и отпуска его в производство);

12) кредит, полученный от банка (доход не возникает, так как полученные средства будут возвращены банку);

15) авансовый платеж за годовую аренду производственных помещений (расход не возникает до момента получения арендных услуг);

18) оплата отдыха бухгалтера ЗАО в Крыму (включение таких затрат в расходы запрещено НК РФ);

19) подарки сотрудникам ЗАО на Новый год (включение таких затрат в расходы запрещено НК РФ);

20) оплата членского взноса в организацию производителей мороженого (включение таких затрат в расходы запрещено НК РФ);

21) передача материалов в виде вклада в уставный капитал дочернего предприятия (включение таких затрат в расходы НК РФ не предусмотрено);

22) передача мороженого на реализацию по договору комиссии (передача товара комиссионеру не приводит к образованию расхода у комитента до тех пор, пока товары не будут реализованы);

24) НДС, полученный от покупателей (подлежит уплате в бюджет);

25) налог на прибыль, уплаченный в бюджет (налог на прибыль не уменьшает налогооблагаемую прибыль);

27) оплата подписки для работников на журнал «Семь дней» (стоимость подписки на издания подобного рода не уменьшает налогооблагаемую прибыль);

29) оплата абонементов в спортивный зал для работников (включение таких затрат в расходы запрещено НК РФ);

30) выплата материальной помощи работникам (включение таких затрат в расходы запрещено НК РФ).

ЗАДАЧА 2-5

Все суммы в ответе приведены без НДС.

Чтобы определить, может ли ЗАО в I квартале 2008 г. применять кассовый метод, нужно выручку, полученную в 2007 г., разделить на 4.

Среднеквартальная выручка составит:

3 900 000 руб. : 4 = 975 000 руб.

Эта сумма не превышает 1 000 000 руб., поэтому в I квартале 2008 г. ЗАО «Осел Иа» может использовать кассовый метод.

Чтобы определить, может ли фирма применить кассовый метод во II квартале 2008 г., надо определить среднеквартальную

ную выручку (без НДС) за II, III и IV кварталы 2007 г. и за I квартал 2008 г.

Среднеквартальная выручка (без НДС) составит:

(1 200 000 руб. + 1 100 000 руб. + 1 100 000 руб. + 600 000 руб.) : : 4 = 1 000 000 руб.

Эта сумма равна, но не превышает 1 000 000 руб. Поэтому во II квартале 2008 г. фирма также может использовать кассовый метод.

Чтобы определить, может ли фирма применить кассовый метод в III квартале 2008 г., надо определить среднеквартальную выручку за III и IV кварталы 2007 г., а также за I и II кварталы 2008 г.

Среднеквартальная выручка составит:

(1 100 000 руб. + 1 100 000 руб. + 600 000 руб. + 1 300 000 руб.) : : 4 = 1 025 000 руб.

Так как среднеквартальная выручка превысила 1 000 000 руб., фирма потеряла право на применение кассового метода. Бухгалтеру ЗАО «Осел Иа» придется пересчитать все доходы и расходы за 2008 г. исходя из метода начисления и сдать уточненные декларации по налогу на прибыль за I квартал и полугодие 2008 г.

ЗАДАЧА 2-6

1. При использовании кассового метода выручка от реализации меда (без НДС) отражается в налоговом учете таким образом:

- 200 000 руб. — в феврале;
- 20 000 руб. — в марте;
- 180 000 руб. — в мае (получение собственного векселя от покупателя не приравнивается к оплате).

2. При использовании метода начисления выручка от реализации меда (без НДС) отражается в налоговом учете таким образом:

- 400 000 руб. — в январе.

ЗАДАЧА 2-7

1. *По методу начисления:*

выручка от реализации в январе — 53 000 руб.;

внереализационный доход (положительная курсовая разница) в феврале — 1000 руб.

По кассовому методу:

выручка от реализации в феврале — 54 000 руб.

2. *По методу начисления:*

выручка от реализации в феврале — 130 000 руб.;

внереализационный расход (отрицательная суммовая разница) в марте — 5000 руб.

По кассовому методу:

выручка от реализации в марте — 125 000 руб.

3. Общая сумма процентов за отсрочку по оплате товаров составит:

472 000 руб. × 0,5% × 10 дней = 23 600 руб.

По методу начисления:

выручка от реализации в мае — 400 000 руб.;

внереализационный доход (проценты по коммерческому кредиту) — 23 600 руб.[1]

По кассовому методу:

выручка от реализации в июне — 423 600 руб.[1]

4. Общая сумма дисконта по векселю составит:

1 200 000 руб. − 1 180 000 руб. = 20 000 руб.

По методу начисления:

выручка от реализации в июле — 1 000 000 руб.;

внереализационный доход (дисконт по векселю) — 20 000 руб.[1]

По кассовому методу:

выручка от реализации в августе — 1 020 000 руб.[1]

ЗАДАЧА 2-8

Вариант 1

В этой ситуации бухгалтер должен:

- включить в состав внереализационных доходов первого полугодия 2007 г. 2 млн руб.;
- доплатить налог на прибыль за 2007 г. в сумме 480 000 руб. (2 млн руб. × 24%);
- предоставить уточненные декларации по налогу за полугодие, 9 месяцев и 2007 г.;
- уплатить пени за просрочку уплаты налога.

[1] Возможный НДС с процентов по условию задачи не учитывается.

Вариант 2

В этой ситуации бухгалтер должен включить 2 млн руб. в состав внереализационных доходов по итогам первого полугодия текущего года.

ЗАДАЧА 2-9

1. Остаточная стоимость здания и затраты, связанные с его ликвидацией, в сумме 700 000 руб. (6 000 000 – 5 500 000 + + 200 000) отражаются в налоговом учете как **внереализационные расходы.**

Стоимость материалов, полученных в результате ликвидации здания (240 000 руб.), отражаются в налоговом учете как **внереализационные доходы.**

2. В налоговом учете бухгалтер ЗАО «Винни-Пятачок» должен включить в состав внереализационных доходов 400 000 руб. (100 000 + 140 000 + 160 000).

ЗАДАЧА 2-10

Проценты к получению начисляются на последнее число каждого отчетного периода (месяца) и отражаются в составе внереализационных доходов (нарастающим итогом):

- по состоянию на 31 октября:

2 000 000 руб. × 28 : 365 × 14% = 21 479 руб. (проценты рассчитываются начиная со 2-го дня после дня выдачи займа);

- по состоянию на 30 ноября:

2 000 000 руб. × 30 : 365 × 14% + 21 479 руб. (% за октябрь) = 23 014 + 21 479 = 44 493 руб.;

- по состоянию на 31 декабря:

2 000 000 руб. × 31 : 365 × 14% + 44 493 (% за октябрь, ноябрь) = 23 781 + 44 493 = 68 274 руб.

ЗАДАЧА 2-11

Расчет налога на прибыль, руб.

Выставлено счетов	По методу начисления	По кассовому методу
1. Получена выручка от реализации	1 600 000	0
2. Поступила оплата	0	1 000 000
3. Стоимость материалов, использованных в производстве	(900 000)	(720 000)
4. Зарплата работникам, начисленная за январь, и ЕСН	(120 000) (31 200)	(0) (0)

Продолжение табл.

Выставлено счетов	По методу начисления	По кассовому методу
5. Зарплата работникам, выплаченная в январе, и уплата ЕСН в бюджет в январе	(0) (0)	(100 000) (26 000)
6. Стоимость имущества, полученного безвозмездно	40 000 (выбирается наибольшая сумма из рыночной стоимости и остаточной стоимости)	40 000
7. Амортизация основных средств	(60 000)	(42 000)
8. Предоплата, полученная от покупателя	0	50 000
9. Проценты, начисленные по кредиту	(120 000)	(0)
10. Проценты, выплаченные по кредиту	(0)	(120 000)
11. Предоплата за материалы	(0)	(0) (для признания в качестве расхода производственные материалы должны быть переданы в производство)
12. Оплата услуг производственного назначения	(0)	(400 000)
Налогооблагаемая прибыль (убыток) за январь	408 800	(308 000)

ЗАДАЧА 2-12

1. В данном случае ставка Центрального банка РФ, принимаемая для расчета норматива, учитывается на дату получения заемных средств.

Количество дней кредита определяется со 2 марта по 31 декабря и составляет 305 дней.

Сумма процентов, относимая на расходы, равна:

1 000 000 руб. ×305 дней : 365 дней ×12% ×1,1 = 110 301 руб.[1]

[1] Расчеты процентов здесь и далее основаны на количестве дней в обычном календарном году — 365 дней.

2. В налоговом учете расходы по уплате процентов признаются на конец каждого отчетного периода (квартала), а также на дату уплаты процентов.

Проценты за март — июнь (ставка ЦБ РФ × 1,1):

1 000 000 руб. × (30 + 30 + 31 + 30) : 365 × 12% ×1,1 = 43 759 руб.

Проценты за июль — декабрь (ставка 14%, поскольку ставка ЦБ РФ, увеличенная на 1,1, на дату выплаты будет больше, чем 14%):

1 000 000 руб. × 184 : 365 × 14% = 70 575 руб.

ЗАДАЧА 2-13

В налоговом учете расходы по уплате процентов признаются на конец каждого отчетного периода (квартала) и на момент уплаты процентов. Величина процентов в налоговом учете ограничена ставкой 15%.

за II квартал: 500 000 руб. ×(29 + 31 + 30) : 365 ×15% × 25,5 = = 471 575 руб.

за III квартал: 500 000 руб. ×(31 + 31 + 30) : 365 ×15% × 25 = = 472 603 руб.

за IV квартал: 500 000 руб. × (31 + 11) : 365 × 15% × 24 = = 207 123 руб.

Положительная курсовая разница на основную величину кредита: 500 000 руб. × (26 − 24) = 1 000 000 руб. Эта разница учитывается в составе налогооблагаемых внереализационных доходов.

ЗАДАЧА 2-14

В налоговом учете затраты на рекламу пончиков в средствах массовой информации включаются в состав прочих расходов в полной сумме (без НДС).

Затраты на покупку призов включаются в состав прочих расходов в пределах 1% от выручки (без НДС) (80 000 000 руб. × × 1% = 800 000 руб.).

Оставшаяся сумма затрат на покупку призов в составе прочих расходов не учитывается и налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает. Эта сумма составит 200 000 руб. (1 000 000 руб. − 800 000 руб.).

Сумма НДС по сверхнормативным расходам на рекламу к налоговому вычету не принимается и не уменьшает налогооблагаемую прибыль фирмы. Эта сумма равна:

200 000 : 1 000 000 × 180 000 = 36 000 руб.

ЗАДАЧА 2-15

Затраты п. 2 и 3 представительскими расходами не являются и налоговую базу по налогу на прибыль не уменьшают.

Затраты на организацию завтраков, обедов и ужинов в налоговом учете отражаются в составе прочих расходов в сумме 320 000 руб. (8 000 000 руб. × 4%). ЕСН для расчета норматива не учитывается.

Оставшаяся сумма данных затрат (80 000 руб.) в составе прочих расходов не учитывается и налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает, а НДС по этой части расходов не принимается к вычету.

ЗАДАЧА 2-16

В целях налогообложения прибыли принимаются следующие расходы:

в Санкт-Петербурге:

- билет на поезд — 3400 руб.;
- счет за проживание в отеле — 25 200 руб.;
- суточные за 10, 11, 12 января — 300 руб.;

в Париже:

- стоимость билетов на самолет — 20 700 руб.;
- стоимость электрички из аэропорта в город и обратно — 618 руб. (20 евро × 30,9);
- счет за проживание в отеле — 8652 руб. (280 евро × 30,9);
- суточные за 13, 14 января 4326 руб. (70 евро × 2 × 30,9);
- суточные за 15 января — 100 руб.

ЗАДАЧА 2-17

1. В январе 2008 г. списываются на расходы 40 000 руб.

Амортизация также начисляется с января 2008 г. в сумме 7500 руб. ежемесячно (360 000 руб. : 48 мес.).

Амортизация за I квартал, рассчитанная линейным методом, составит 22 500 руб.

2. В январе 2008 г. списываются на расходы 40 000 руб.

Амортизация за январь составит:

360 000 ×2 : 48 = 15 000 руб. (при нелинейном методе применяется коэффициент 2).

Амортизация за февраль составит:

(360 000 − 15 000) × 2 : 48 = 345 000 × 2 : 48 = 14 375 руб. (при нелинейном методе начиная со второго месяца амортизация начисляется на остаточную стоимость основного средства).

Амортизация за март составит:

(345 000 − 14 375) ×2 : 48 = 330 625 ×1 : 48 ×2 = 13 776 руб.

Амортизация за 1 квартал, рассчитанная нелинейным методом, составит 43 151 руб.

ЗАДАЧА 2-18

В апреле 2008 г. было списано на расходы 80 000 руб.

Амортизация также начисляется с апреля 2008 г. в сумме 6000 руб. ежемесячно с учетом применения понижающего коэффициента 0,5 (720 000 руб. : 60 мес. × 0,5).

Амортизация за 2008 г. равна 54 000 руб. (6000 руб. × 9 мес.).

ЗАДАЧА 2-19

Остаточная стоимость линии на 1 января 2002 г. − 1 450 000 руб. (3 600 000 руб. − 2 150 000 руб.).

Остаточная стоимость автомобиля на 1 января 2002 г. − 280 000 руб. (490 000 руб. − 210 000 руб.).

Оставшийся срок полезного использования линии равен нулю, автомобиля − 4 годам.

Линия амортизируется в составе отдельной группы основных средств. Минимальный срок амортизации − 7 лет. Годовая сумма амортизации составит 207 143 руб. (1 450 000 руб. : 7 лет).

Автомобиль амортизируется с применением понижающего коэффициента 0,5. Годовая сумма амортизации составит:

280 000 : 4 × 0,5 = 35 000 руб. Амортизация автомобиля за 2008 год равна нулю.

ЗАДАЧА 2-20

Величина резерва по сомнительным долгам на конец каждого отчетного периода:				
согласно инвентаризации дебиторов	70	180	300	400
с учетом 10%-ного ограничения	60	160	300	100
Сумма расхода по налогу на прибыль (нарастающим итогом)	(60)	(160)	(340)*	+200**

* Величина расхода в целом за текущий год составит 300 000 руб. (величина резерва по состоянию на 31 декабря) + 40 000 руб. (сумма долга, списанного из резерва в IV квартале).

** Величина расхода за I квартал следующего года определяется с учетом 10%-го ограничения по выручке I квартала. К прибыли прибавляется разница между остатком резерва на 31 декабря и суммой, на которую организация может создать резерв по итогам инвентаризации на 31 марта следующего года.

ЗАДАЧА 2-21

К прямым расходам относятся 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»	**9 000 000**
Минус прямые расходы, связанные с реализацией:	
стоимость приобретения (5 000 000 руб. × 80%)	(4 000 000)
транспортные расходы (300 000 руб. ×80%)	(240 000)
Минус косвенные расходы, связанные с реализацией:	
зарплата основным работникам	(500 000)
ЕСН на зарплату работникам	(195 000)
зарплата административным работникам	(200 000)
ЕСН на зарплату административным работникам	(78 000)
амортизация торгового оборудования	(228 000)
амортизация прочего оборудования	(112 000)
представительские расходы*	(28 000)
расходы на рекламу**	(190 000)
налог на имущество	(12 000)
Минус косвенные внереализационные расходы:	
проценты по кредиту***	(94 891)
положительная курсовая разница****	200 000
Итого прибыль до убытков прошлых лет	**3 322 109**
Минус убыток прошлых лет	**(2 500 000)**
Итого налогооблагаемая прибыль	**822 109**
Налог на прибыль	**197 306**

* Расход ограничен 4% от общих вычитаемых расходов на оплату труда без ЕСН (500 000 + 200 000) × 4%.

** 100 000 (50%) + 9 000 000 × 1%.

*** Проценты за ноябрь: 200 000 × 15% × 21 : 365 × 22,5 = 38 836 руб.

Проценты за декабрь: 200 000 × 15% × 31 : 365 × 22 = 56 055 руб.

**** 200 000 × (23 − 22).

ЗАДАЧА 2-22

К **прямым расходам** относится стоимость материалов, оплата труда производственных рабочих, ЕСН, начисленный на эту оплату, амортизация производственных основных средств. Эти расходы уменьшают прибыль только в части реализованной продукции (**90%**). Остальные расходы являются **косвенными** и уменьшают прибыль в полных суммах.

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

Выручка от реализации	**1 000 000**
Минус прямые расходы, связанные с реализацией:	
материалы (240 000 × 90%)	(216 000)
зарплата (200 000 × 90%)	(180 000)
ЕСН (52 000 × 90%)	(46 800)
амортизация оборудования (120 000 × 90%)	(108 000)
Минус косвенные расходы, связанные с реализацией:	
зарплата административным работникам	(60 000)
ЕСН на зарплату административным работникам	(15 600)
амортизация прочего оборудования	(32 000)
амортизация патента	(48 000)
представительские расходы*	(9 600)
расходы на рекламу**	(26 000)
налог на имущество	(5 000)
списание стоимости программы (48 000 : 4 : 2)	(6 000)
Минус косвенные внереализационные расходы:	
проценты по кредиту***	(19 890)
увеличение резерва сомнительных долгов****	(80 000)
штраф, уплаченный поставщикам	(20 000)
Итого прибыль до убытков прошлых лет	**127 110**
Минус убыток прошлых лет	**(50 000)**
Итого налогооблагаемая прибыль	**77 110**
Налог на прибыль	**18 506**

* Расход ограничен 4% от общих вычитаемых расходов на оплату труда без ЕСН (180 000 + 60 000) × 4%.

** 16 000 (40%) + 1 000 000 × 1% (60%).

*** 200 000 × 12% × 1,1 × 275 : 365.

**** 50 000 − 30 000 + 80 000 = 100 000 (баланс на счете «Резерв сомнительных долгов» на конец года).

ЗАДАЧА 3-1

Выручка за квартал (без НДС) составит, руб.:

650 000 + 700 000 + 600 000 = 1 950 000 руб., т.е. менее 2 000 000 руб.

Таким образом, ЗАО «Осел Иа» может воспользоваться правом на освобождение от НДС.

ЗАДАЧА 3-2

Расчеты по НДС, руб.:

2006 г.	
«Исходящий» НДС с реализации	180 000
«Исходящий» НДС с предоплат на 31 декабря 2006 г.	18 000
Итого	**198 000**
2007 г.	
«Исходящий» НДС с реализации	270 000
«Исходящий» НДС с предоплат на 31 декабря 2007 г.	153 000
«Исходящий» НДС с дебиторской задолженности, образовавшейся до 2006 г.	117 000
«Исходящий» НДС по векселю	9 000
Вычет НДС по предоплатам на 31 декабря 2006 г.	(18 000)
Итого к уплате в бюджет	**531 000**

«Исходящий» НДС с остатка неоплаченной дебиторской задолженности, образовавшейся до 1 января 2006 г. (при условии использования «кассового метода» в 2005 г. и ранее) признается в I квартале 2008 г.

ЗАДАЧА 3-3

Поскольку ЗАО «Винни-Пятачок» в 2005 г. начисляло НДС «**по оплате**», по ресурсам, полученным, но не оплаченным в 2005 г., будут предоставляться следующие вычеты «входящего» НДС:

- в 2006 г. — 360 000 руб.;
- в 2007 г. — 162 000 руб.

В I квартале 2008 г. независимо от факта оплаты будет произведен вычет всей оставшейся суммы «входящего» НДС — 18 000 руб. (540 000 − 360 000 − 162 000).

ЗАДАЧА 3-4

Если ЗАО «Винни-Пятачок» (см. задачу 3-3) в 2005 г. признавало «исходящий» НДС **«по отгрузке»**, то вычет «входящего» НДС по полученным, но не оплаченным до 2006 г. ресурсам производится равномерно в первом полугодии 2006 г., независимо от факта оплаты этих ресурсов.

ЗАДАЧА 3-5

1. Германия (консультационные услуги будут считаться оказанными по местонахождению покупателя).

2. Великобритания (для этого вида услуг важно место их фактического оказания).

3. Российская Федерация (рекламные услуги будут считаться оказанными по местонахождению покупателя, в данном случае — представительства покупателя).

4. Германия (для этого вида услуг важно место фактического нахождения недвижимости).

5. США (спасательные услуги будут считаться оказанными по местонахождению продавца).

ЗАДАЧА 3-6

1. 18 000 руб.

Тот факт, что оплачено 50% суммы счета поставщика, не имеет значения начиная с 1 января 2006 г.

2. 0 руб.

Исходя из того, что оборудование не будет использовано для оказания услуг, облагаемых НДС.

3. 0 руб.

Основные средства на отчетную дату не получены.

4. 54 000 руб.

НДС был уплачен на таможне при ввозе этих товаров в Российскую Федерацию.

5. 0 руб.

Российская Федерация не является местом оказания данных услуг.

ЗАДАЧА 3-7

Шаг 1. Определяется доля продаж необлагаемой продукции в общих продажах (без НДС).

85 000 : 850 000 × 100% = 10%.

Шаг 2. Определяется отношение себестоимости продукции, не облагаемой НДС, к общей себестоимости в процентах.

Себестоимость материалов

Себестоимость материалов, использованных исключительно для производства продукции, не облагаемой НДС, — 95 580 руб. (дано в условии).

Плюс: 10% от себестоимости материалов, которые были использованы на производство как облагаемой, так и необлагаемой продукции 4420 руб. (44 420 × 10%).

Равно: общая себестоимость материалов, использованных для производства продукции, не облагаемой НДС, — 100 000 руб. (95 580 + 4420).

Зарплата и ЕСН

Зарплата работникам, занятым исключительно на производстве продукции, не облагаемой НДС, и ЕСН — 21 000 руб. (560 000 − 140 000) × 3%.

Плюс 10% от зарплаты и единого социального налога по работникам, занятым на производстве как облагаемой, так и не облагаемой НДС продукции, и ЕСН — 14 000 руб. (560 000 + + 140 000) × 20% × 10%.

Равно общая зарплата и ЕСН, включаемые в себестоимость продукции, не облагаемой НДС, — 35 000 руб.

Общая себестоимость необлагаемой продукции

Материалы — 100 000 руб.

Зарплата и ЕСН — 35 000 руб.

Итого: 135 000 руб.

Отношение себестоимости продукции, не облагаемой НДС, к общей себестоимости, %:

135 000 : (1 062 000 × 100 : 118 + 560 000 + 140 000) × 100% = = 135 000 : (900 000 + 700 000) × 100% = 8,43%.

Поскольку данное отношение превышает 5%, необходимо распределить «входящий» НДС по расходам, которые относятся как к облагаемой, так и к необлагаемой продукции.

Шаг 3. Распределение «входящего» НДС

Сумма НДС по материалам, которые использовались для изготовления как облагаемой, так и необлагаемой продукции, составляет:

44 420 × 18% = 7996 руб.

НДС, который относится на затраты, составляет 10% от этой суммы (см. шаг 1), или 800 руб.

НДС, принимаемый к вычету, составляет 90%, или 7196 руб.

ЗАДАЧА 3-8

1. Декларация по НДС за декабрь 2007 г. (получение аванса)

Экспортные авансы не облагаются НДС с 1 января 2006 г. и соответственно не отражаются в данной декларации.

Декларация по НДС за I квартал (отгрузка на экспорт)

«Исходящий» и «входящий» НДС по экспортной отгрузке определяются на даты подтверждения (неподтверждения) экспорта, а не на дату отгрузки и соответственно не отражаются в данной декларации.

Декларация по НДС за II квартал (получение оставшейся суммы)

«Исходящий» и «входящий» НДС по экспортной отгрузке определяются на даты подтверждения (неподтверждения) экспорта, а не на дату оплаты и соответственно не отражаются в данной декларации.

Исправленная декларация по НДС за I квартал (неподтверждение экспорта)

30 августа (на 181-й день начиная со дня экспортной отгрузки) экспорт считается неподтвержденным. Компании необходимо подать уточненную декларацию за февраль как можно быстрее.

Уточненная декларация НДС за I квартал

«Исходящий» НДС по неподтвержденному экспорту (160 000 × 30,3 руб. × 18%)	872 640
Вычет «входящего» НДС по экспортным товарам	(520 000)
Дополнительная сумма НДС к уплате	352 640

Декларация НДС за IV квартал (подтвержденное экспорта)

«Исходящий» НДС по подтвержденному экспорту	0
Вычет НДС, ранее начисленного с неподтвержденного экспорта	(872 640)

2. Дата подтверждения экспорта — **последний день отчетного периода (квартала)**, в который представлен пакет подтверждающих документов, т.е. 31 декабря 2008 г.

Пеня рассчитывается с 21 апреля 2008 г. (последний срок уплаты НДС за I квартал — 20 апреля 2008 г.) по 31 декабря включительно:

872 640 ×(10 + 31 + 30) ×12% ×1/300 + 872 640 × (31 + 31 + 30+ + 31 + 30 + 31) × 14% ×1/300 = 24 783 + 74 931 = 99 714 руб.

Пеня не возвращается даже в том случае, если экспорт впоследствии подтвердится.

ЗАДАЧА 3-9

На стоимость построенного здания необходимо начислить НДС.

Расчет налоговой базы для исчисления налога, млн руб.:

Стоимость материалов (без НДС)	10,17
Заработная плата строительных рабочих	9,6
ЕСН	2,496
Услуги субподрядчиков (без НДС)	7,119
Всего	**29,385**
НДС (29,385 × 18%)	**5,29**

Начисление НДС производится ежемесячно с суммы фактических затрат за квартал. В данном случае — в сумме 1,764 млн руб. в III квартале и 3,528 млн руб. — в IV. Начисленный НДС подлежит вычету после его отражения в составе «исходящего» НДС и уплаты. Например, НДС, начисленный за III квартал, должен быть уплачен до 20 октября и после этого может быть предъявлен к вычету в декларации за IV квартал. Механизм данного вычета схож с механизмом вычета НДС по авансовым платежам. Суммы начисленного НДС по строительным объектам сначала отражаются в текущей декларации наряду с другими суммами НДС к уплате, а потом ставятся к вычету, но уже в декларации следующего отчетного периода.

Предъявленный «входящий» НДС по материалам и услугам субподрядчиков подлежит вычету в обычном порядке — по мере получения материалов и оказания услуг.

Ежемесячная сумма вычета «входящего» НДС составит (1,83 + 1,281) : 3 = 1,037 млн руб.

ЗАДАЧА 3-10

НДС начисляется по расчетной ставке 18/118 на разницу между стоимостью продажи микроавтобуса и начисленной амортизацией на дату продажи (по данным бухгалтерского учета).

Амортизация рассчитывается с июля 2004 г., т.е. с месяца, следующего за месяцем ввода основного средства в эксплуатацию, по апрель 2008 г. включительно.

Сумма амортизации, по данным бухгалтерского учета, составит: 120 000 × (6 + 12 + 12 + 12 + 4) : 12 × 12% = 55 200 руб.

Остаточная стоимость на момент продажи по данным бухгалтерского учета:

120 000 − 55 200 = 64 800 руб.

Сумма НДС:

(96 000 − 64 800) × 18/118 = 4759 руб.

ЗАДАЧА 3-11

Сумма удержания по **варианту 1** равна нулю. НДС уплачивается на таможне при ввозе мебели.

Сумма удержания по **варианту 2** равна: 50 000 евро × 18/118 = = 7627 евро. Местом реализации товара признается Российская Федерация.

ЗАДАЧА 3-12

По **варианту 1** контракт должен быть подписан на сумму 25 000 евро, поскольку место оказания услуг в данном случае — Германия. НДС российской компанией не удерживается.

По **варианту 2** контракт должен быть подписан на сумму 29 500 евро, поскольку место оказания услуг в данном случае — Российская Федерация. НДС российской компанией удерживается по ставке 18/118 от полной суммы контракта.

ЗАДАЧА 3-13

Восстановление НДС производится в 2008—2011 гг.

Доля услуг, не облагаемых НДС, в общей стоимости оказанных услуг:

2008 г. — 20% (150 000 : 750 000);

2009 г. — 35% (350 000 : 1 000 000);

2010 г. — 8% (140 000 : 1 750 000);

2011 г. — 3% (45 000 : 1 500 000).

НДС к восстановлению, руб.:

2008 г. — 6 000 (300 000 × 10% × 20%);

2009 г. — 10 500 (300 000 × 10% × 35%);

2010 г. — 2 400 (300 000 × 10% × 8%);

2011 г. — 900 (300 000 × 10% × 3%).

ЗАДАЧА 3-14

Расчет НДС за 2008 г., тыс. руб.:

«Исходящий» налог к уплате:	
с продаж (см. примечание)	4 500
с авансов на 31 декабря	252
Всего	4 752
«Входящий» налог к вычетам:	
с авансов на 1 января	(162)

Продолжение табл.

по полученным материалам*	(2 880)
по производственным услугам*	(360)
по основным средствам	(432)
по возвращенным товарам	(90)
по рекламным услугам**	(36)
Всего	(3 960)
Итого НДС к уплате	**792**

* Требование об обязательной оплате полученных материалов (услуг) для целей вычета НДС не действует с 1 января 2006 г. Однако по-прежнему необходимо, чтобы материалы (услуги) были получены (оказаны). Вычет НДС по предоплатам за неполученные материалы не производится.

** Вычет НДС производится только в части расходов, учитываемых по налогу на прибыль.

Примечание. НДС с продаж.

дебиторы на начало года + выручка от продаж за год − полученная оплата = дебиторы на конец года;

выручка от продаж = дебиторы на конец года + полученная оплата − дебиторы на начало года;

выручка от продаж = 11 800 + 23 600 − 5 900 = 29 500 руб.;

НДС с выручки от продаж = 29 500 × 18/118 = 4500 руб.

ЗАДАЧА 3-15

Расчет НДС за 2008 г., тыс. руб.:

«Исходящий» налог к уплате:	
с продаж	1 701
с предоплат на 31 декабря	414
с оплаты отгрузок, произведенных до 2006 г.	90
Всего	2 205
«Входящий» налог к вычетам:	
с предоплат на 1 января	(180)
по полученным товарам 2007 г.*	(972)
с оплаты закупок товаров, произведенных до 2006 г.	(36)
по производственным услугам*	(450)
по основным средствам	(216)

Продолжение табл.

по рекламным услугам**	(54)
Всего	(1 908)
Итого НДС к уплате	**297**

** Требование об обязательной оплате полученных материалов (услуг) для целей вычета НДС не действует с 1 января 2006 г. Однако по-прежнему необходимо, чтобы материалы (услуги) были получены (оказаны). Вычет НДС по предоплате за аренду не производится, так как услуга не является полученной.*

*** Вычет НДС производится только в части расходов, учитываемых по налогу на прибыль.*

ЗАДАЧА 4-1

1. Налогооблагаемый доход Музы за текущий год, руб.:

Зарплата	120 000
Премия (25 130 : 0,87)	28 885
Абонемент	18 000
Талоны на питание	12 000
Путевка в Испанию	36 000
Добровольное медицинское страхование	0
Браслет (16 000 – 4000)	12 000
Минус: стандартный личный вычет*	(400)
Всего облагаемый доход	**226 485**
НДФЛ по ставке 13%	**29 443**

** Налогооблагаемый доход в феврале с учетом стоимости абонемента превысил 20 000 руб.*

2. Компания удержит НДФЛ из денежных выплат, производимых Музе. Удержание не может превысить **50%** от заработной платы.

ЗАДАЧА 4-2

Налогооблагаемый доход Сковородкина, руб.:

Зарплата	800 000
Премия за год	1 000 000
Материальная помощь	500 000
Минус: необлагаемая сумма	(4 000)

Продолжение табл.

Подарки	300 000
Минус: необлагаемая сумма	(4 000)
Возмещение командировочных расходов:	
в пределах норм	0
сверх норм	320 000
Оплата:	
учебного семинара	0
талонов на питание	60 000
путевки в санаторий	0
фирменной одежды	18 000
отдыха в Турции	21 000
операции сына	0
Взносы по договорам:	
негосударственного пенсионного обеспечения	0
добровольного медицинского страхования	0
добровольного медицинского страхования супруги	80 000
Общий налогооблагаемый доход	**3 091 000**
НДФЛ по ставке 13%	**401 830**

ЗАДАЧА 4-3

Расчет налогооблагаемого дохода и НДФЛ Октябрины, руб.:

Зарплата (22 000 ×12)	264 000
Премия (21 750 ×2) : 0,87	50 000
Бесплатные обеды (1 200 ×12)	14 400
Оплаченный отдых	35 000
Скидки на товары	6 500
Мобильный телефон	6 700
Минус: необлагаемая сумма	(4 000)
Оплата абонемента	8 000
Медицинская страховка	0
Общий налогооблагаемый доход	**380 600**
НДФЛ по ставке 13%	**49 478**

ЗАДАЧА 4-4

Социальные вычеты Рубцова, руб.:

Вычет по расходам на благотворительные цели:	
денежный перевод (25% от дохода, облагаемого по ставке 13%)	75 000
передача имущества	0
Вычет по расходам на образование:	
собственное образование	53 000
обучение сына (50 000 – 30 000)	20 000
Вычет по медицинским расходам:	
оплата операции матери	20 000
оплата операции брата	0
Вычет по страховым пенсионным взносам	
добровольное пенсионное страхование родителей	27 000*

* *Предполагается, что Рубцов заявляет вычеты по расходам на собственное образование и на лечение матери в полных суммах, т.е. 53 000 руб. – 20 000 руб. Таким образом, вычет по страховым пенсионным взносам не может превышать 27 000 руб., ввиду наличия общего ограничения по совокупности перечисленных вычетов — 100 000 руб.*

ЗАДАЧА 4-5

(1), (2) Облагаемый доход Ланикова в 2008 г. и расчет имущественного вычета по приобретению нового жилья, руб.:

Доход, облагаемый по 13%, без учета операций по купле-продаже имущества	**400 000**
Доходы от продажи имущества:	
выручка от продажи домика (1 200 000 ×70%)	840 000
минус имущественный вычет (1 000 000 ×70%)	(700 000)
выручка от продажи гаража	300 000
минус имущественный вычет*	(125 000)
выручка от продажи участка	600 000
минус имущественный вычет (участок находится в собственности более 3 лет)	(600 000)
Социальные вычеты	**(75 000)**
Вычет по расходам на приобретение нового жилья*	**(640 000)**
Налогооблагаемый доход	**0**
НДФЛ по ставке 13%	**0**

* *Расчет суммы вычета по расходам на приобретение нового жилья, руб.*

Базовая сумма 1 000 000 × 70%	700 000
Проценты по кредиту	120 000
Максимально возможный вычет в 2008 г.	820 000
Налогооблагаемый доход до данного вычета	640 000
Сумма вычета, используемого в 2008 г.	(640 000)
Вычет к переносу на 2009 г. и последующие годы	**180 000**

(3) Имущественный вычет по расходам на приобретение новой квартиры может быть предоставлен Диме:

1) или налоговым органом после подачи налоговой декларации на основании письменного заявления Димы и документов, подтверждающих расходы на приобретение (строительство) жилья, а также удостоверяющих право собственности на приобретенное (построенное) жилье;

2) или компанией, в которой он работает.

Компания-работодатель вправе предоставить имущественный вычет по приобретению (строительству) жилья только в случае, если Дима представит специальную форму уведомления о вычете, заверенную налоговым органом.

Таким образом, вначале Дима должен написать соответствующее заявление в налоговый орган, а также представить туда документы, подтверждающие вычет (например, при покупке жилья представляется договор купли-продажи, свидетельство о праве собственности, документ, подтверждающий оплату).

Далее в течение 30 дней налоговый орган обязан рассмотреть данное заявление и решить, имеет ли Дима право на вычет. При положительном ответе Диме будет выдана заверенная форма уведомления о вычете, которую он и представит своей компании.

ЗАДАЧА 4-6

Расчет общей суммы гонорара, руб.:

Начисленный гонорар	X
Минус НДФЛ	(X – 20%) ×13%
Равно: гонорар к выплате	79 200
X – (X – 20%) ×13% = 79 200	
X = 88 393 руб.	
НДФЛ (88 393 – 79 200)	9 193

ЗАДАЧА 4-7

Расчет материальной выгоды от экономии на процентах и суммы НДФЛ.

Материальная выгода по беспроцентному займу

Начиная с **1 января 2008 г.** материальная выгода по подобным займам и кредитам не будет облагаться НДФЛ, если налогоплательщик имеет право на имущественный вычет в соответствии с **подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ**.

Материальная выгода по кредиту на покупку новой яхты, руб.:

50 000 000 × (3/4 × 16% − 6%) × 29 : 365 = 238 356.

50 000 000 × (3/4 × 20% − 6%) × (30 + 31 + 30 + 1) : 365 = = 1 134 247.

Всего: 1 372 603.

НДФЛ по 35%: 480 411.

Расчет делается только за период с 1 июля по 1 октября 2007 г. Производить расчет на 31 декабря уже не нужно.

ЗАДАЧА 4-8

Налогооблагаемый доход Эдиты и сумма налога к доплате, руб.

Призы и подарки, облагаемые по ставке 13%:	
Кухонный комбайн	10 000
Денежный выигрыш от казино	20 000
Денежный приз за правильные ответы в радиовикторине	3 500
Магнитофон	5 000
Минус: необлагаемая сумма	(4 000)
Облагаемые призы и подарки	34 500
Начисленный НДФЛ	4 485
Удержанный НДФЛ	
со стоимости кухонного комбайна (10 000 − 4000) × 13%	(780)
денежного выигрыша от казино*	0
денежного приза за правильные ответы в радиовикторине**	0
со стоимости магнитофона***	0
Сумма налога к доплате	3 705

Продолжение табл.

Призы и подарки, облагаемые по ставке 35%:	
Холодильник	25 000
Минус: необлагаемая сумма	(4 000)
Облагаемая сумма:	21 000
Начисленный НДФЛ	7 350
Удержанный НДФЛ	0
Сумма налога к доплате	7 350
Всего к доплате	**11 055**

** Согласно ст. 228 НК РФ выигрыши от игр, основанных на риске не подлежат обложению НДФЛ у источника выплат. Эти выигрыши по базовой ставке 13%.*

*** Сумма денежного приза не превышает 4000 руб.*

**** Подарок получен в натуральной форме. Дополнительные денежные выплаты отсутствуют.*

ЗАДАЧА 4-9

Суммы НДФЛ, удерживаемые с выплачиваемых дивидендов, руб.:	
физическому лицу — нерезиденту (350 000 × 15%)	52 500
трем физическим лицам — резидентам (150 000 × 3 − 200 000) × 9%	22 500
Суммы, полученные акционерами на их счета, руб.:	
физическим лицом — нерезидентом (350 000 − 52 500)	297 500
физическими лицами — резидентами — (150 000 × 3 − 22 500)	427 500

ЗАДАЧА 4-10

1. Социальные вычеты Ласкового, руб.:

Вычет по расходам на благотворительные цели:	
денежный перевод	720 000
передача имущества	0

Вычет ограничен 25% от дохода, облагаемого по ставке 13% (т.е. 2 900 000 × 25% = 725 000 руб.), но в данном случае сумма денежного перевода меньше, чем максимальная сумма. Поэтому все 720 000 руб. принимаются к вычету.

Вычет по расходам на образование:	
собственное образование	55 000
обучение сына	50 000*
Максимальная разрешенная сумма вычета	**105 000**
Вычет по медицинским расходам:	
оплата медицинскому центру «Худеем вместе»	0
оплата операции по изменению формы бровей	0
оплата лечения тети	0
оплата операции мамы	49 000
оплата лекарств	5 000
Максимальная разрешенная сумма вычета	**50 000**
Вычет по страховым взносам на пенсионное обеспечение	
жена	22 000
сын	0
Максимальная разрешенная сумма вычета	**22 000**

* Вычет на образование детей ограничен 50 000 руб. на обоих родителей.

Общая сумма вычетов по расходам на собственное образование налогоплательщика, на лечение налогоплательщика и членов его семьи, а также вычета по страховым взносам на пенсионное обеспечение не может превышать 100 000 руб. Николай должен будет решить, какие конкретно вычеты он будет использовать в текущем году.

2. Николай может воспользоваться этими вычетами только путем подачи своей налоговой декларации в налоговый орган вместе с документами, подтверждающими расходы на социальные цели.

ЗАДАЧА 4-11

1. Доход Жанны в текущем году и НДФЛ, руб.:

Доходы, облагаемые по ставке 13%:	
зарплата (32 000 × 12)	384 000
стандартный вычет	(0)
налогооблагаемый доход	384 000
Начисленный НДФЛ	49 920
Удержанный НДФЛ	49 920

Продолжение табл.

Доходы, облагаемые по ставке 35%:	
выгода по беспроцентному займу*	1 253 699
Начисленный НДФЛ (1 253 699 × 35%)	438 794
Удержанный НДФЛ ((384 000 − 49 920) × 0,5)	(167 040)
НДФЛ к доплате через декларацию	271 754

* 32 000 000 × (21 + 30 + 31 + 30 + 31) : 365 × ($\frac{3}{4}$ × 16% − 2%) = = 32 000 000 × 143 : 365 × 10% = 1 253 699

2. Порядок удержания налога

Налог будет удержан агентством из зарплаты Жанны. При этом сумма удержания не может превысить 50% от заработной платы к выплате.

ЗАДАЧА 4-12

1. Налогооблагаемый доход и НДФЛ Чарли, руб.:

Зарплата (7500 × 12)	90 000
Материальная выгода (20 × (150 − 80))	1 400
Подарок	8 000
Необлагаемая сумма подарка	(4 000)
Стандартный личный вычет	(800)
Стандартный вычет на детей	(2 400)
Налогооблагаемый доход	92 200
НДФЛ	11 986

2. Обязательства фабрики по НДФЛ в отношении коробок шоколада и телевизора.

Фабрика обязана удержать НДФЛ с материальной выгоды и подарка из зарплаты Чарли.

ЗАДАЧА 4-13

Налогооблагаемый доход Люси, руб.:

Расчет суточных	
Дни командировки в Российской Федерации — 10, 11, 12, 15 января	4 дня
Дни командировки во Франции — 13, 14 января	2 дня
Суточные по нормативу для Российской Федерации	2 800 руб.
Суточные по нормативу для Франции (2 500 × 2)	5 000 руб.

Продолжение табл.

Расчет налогооблагаемого дохода	
Командировка в Российскую Федерацию:	
билеты на поезд	0
счет за проживание в отеле	0
счета за обеды в ресторане	6 400
билеты в Мариинский театр	3 800
счета за телефонные разговоры из номера	600
счета за услуги парикмахерской отеля	1 200
счета за поездки по городу на такси	800
Минус: суточные	(2 800)
Налогооблагаемый доход от командировки в РФ	**10 000**
Командировка во Францию	
билеты на самолет	0
счета за проезд из аэропорта на такси	0
счета за поездки по городу на такси (100 евро × 30,9 руб.)	3 090
счет за проживание в отеле	0
счета за обеды в ресторане (180 евро × 30,9 руб.)	5 562
суточные	(5 000)
Налогооблагаемый доход от командировки во Францию	**3 652**
Всего налогооблагаемый доход	**13 652**

ЗАДАЧА 4-14

1. Обязательства Ренаты по ЕСН.

Рената уплачивает ЕСН с заработной платы своих работников, руб.:

Зарплата повара	310 000
ЕСН с зарплаты повара (280 000 × 26% + 30 000 × 10% = 72 800 + 3 000)	**75 800**
Зарплата официанта	80 000
ЕСН с зарплаты официанта (80 000 × 26%)	**20 800**
Зарплата уборщицы	30 000
ЕСН с зарплаты уборщицы (30 000 × 26%)	**7 800**

Рената также должна уплачивать ЕСН и со своего собственного дохода, но по пониженным ставкам, руб.:

Выручка от продаж	1 300 000
Выручка от продажа «Газели»	380 000
Себестоимость	(560 000)
Платежи за аренду помещения	(220 000)
Зарплата повара	(310 000)
ЕСН с зарплаты повара	(75 800)
Зарплата официанта	(80 000)
ЕСН с зарплаты официанта	(20 800)
Зарплата уборщицы	(30 000)
ЕСН с зарплаты уборщицы	(7 800)
Остаточная стоимость «Газели» (520 000 − 480 000)	(40 000)
Налоговая база по ЕСН (прибыль от предпринимательской деятельности)	335 600
ЕСН (280 000 × 10% + 55 600 × 3,6%)	**30 002**

2. НДФЛ с дохода Ренаты, руб.:

Облагаемый доход Ренаты от предпринимательской деятельности	335 600
ЕСН с прибыли Ренаты	(30 002)
Социальные вычеты Ренаты	(35 000)
Общий налогооблагаемый доход	**270 598**
НДФЛ	**35 178**

ЗАДАЧА 5-1

1. Налоговая база по ЕСН, руб.:

Зарплата	420 000
Премия (251 300/0,87)	288 851
Абонемент*	0
Талоны на питание*	0
Путевка в Испанию*	0
Страховой полис*	0
Подарок**	0
Итого	**708 851**

** Данные выплаты не облагаются ЕСН, поскольку производятся за счет чистой прибыли театра.*

*** Оплата добровольного медицинского страхования работников налогом не облагается согласно специальным положениям главы 24 НК РФ.*

2. Расчет ЕСН по регрессивной шкале, руб.:

280 000 × 26% = 72 800

320 000 × 10% = 32 000

108 851 × 2% = 2 177

Сумма ЕСН — 106 977

ЗАДАЧА 5-2

Налоговая база по ЕСН, руб.:

Зарплата	800 000
Премия за год	1 000 000
Материальная помощь*	0
Подарки*	0
Возмещение командировочных расходов:	
в пределах норм**	0
сверх норм*	0
Оплата:	0
учебного семинара***	0
талонов на питание	60 000
путевки в санаторий*	0
фирменной одежды*	0
отдыха в Турции*	0
операции для сына*	0
Взносы по договорам:	
негосударственного пенсионного обеспечения	61 000
добровольного медицинского страхования**	0
добровольного медицинского страхования супруги*	0
Общая налоговая база по ЕСН	**1 921 000**

** Данные выплаты не облагаются ЕСН, поскольку производятся за счет чистой прибыли театра.*

*** Оплата командировочных в пределах норм и добровольного медицинского страхования работников не облагается согласно специальным положениям главы 24 НК РФ.*

**** Оплата учебного семинара не является объектом обложения ЕСН.*

Расчет ЕСН по регрессивной шкале, руб.:

280 000 × 26% = 72 800

320 000 × 10% = 32 000

1 321 000 × 2% = 26 420

Сумма ЕСН — 131 220

ЗАДАЧА 5-3

1. В налоговую базу по ЕСН включаются, тыс. руб.:

Начисленная заработная плата	360
Начисленная премия по результатам работы за год, начисленная в текущем году, выплаченная в следующем году	96
Талоны на бесплатное питание, предусмотренные трудовым договором	20
Всего	**476**

2. В налоговую базу по ЕСН не включаются, тыс. руб.:

- выплаты, производимые за счет чистой прибыли ЗАО:
  - оплата ЗАО теннисного абонемента для Вовы,
  - оплата ЗАО мобильного телефона, используемого Вовой для личных нужд (50%),
  - компенсация суточных сверх норматива (700 руб. в сутки за 46 дней),
  - скидки при покупке пончиков у ЗАО,
  - фотоаппарат, полученный в подарок на день рождения,
  - компенсация за использование личного автомобиля Вовы в служебных целях (90% от общей суммы, которые были списаны за счет чистой прибыли),
  - материальная помощь согласно заявлению Вовы;
- выплаты, специально исключаемые **главой 24 НК РФ** из налогооблагаемой базы по ЕСН:
  - компенсация суточных сверх норматива 700 рублей в день,
  - оплата ЗАО полиса добровольного медицинского страхования Вовы,
  - оплата больничных листов Вовы;
- выплаты, не являющиеся объектом налогообложения ЕСН:
  - оплата ЗАО мобильного телефона, используемого Вовой для производственных нужд,
  - материальная выгода по беспроцентному займу,
  - компенсация за использование личного автомобиля Вовы в служебных целях (10%),
  - оплата компьютера, приобретенного организацией у Вовы для производственных нужд.

3. Расчет ЕСН по регрессивной шкале, руб.:

280 000 × 26% = 72 800

196 000 × 10% = 19 600

Сумма ЕСН – 92 400

ЗАДАЧА 5-4

1. ЕСН с зарплаты продавца, руб.:

280 000 × 26% = 72 800

100 000 × 10% = 10 000

Всего 82 800

2. ЕСН и НДФЛ с дохода Саида при условии, что он применяет профессиональный вычет в размере реальных затрат, руб.:

Расчет налоговой базы по ЕСН, руб.:

Доходы	1 420 000
Зарплата продавца	(380 000)
ЕСН с зарплаты продавца	(82 800)
Другие расходы	(350 000)
База для ЕСН	607 200
ЕСН (280 000 × 10% + 320 000 × 3,6% + 7200 × 2%)	
Всего	(39 664)
Налогооблагаемый доход	**567 536**
НДФЛ по ставке 13%	**73 780**

3. ЕСН и НДФЛ с дохода Саида при условии, что он применяет профессиональный вычет в размере 20%.

Налоговой базой для начисления ЕСН в этом случае будет вся выручка Саида, поскольку **п. 3 ст. 237 НК РФ** не позволяет предпринимателю взять вычет 20% для целей расчета ЕСН.

ЕСН:

280 000 × 10% = 28 000

320 000 × 3,6% = 11 520

820 000 × 2% = 16,400

Всего 55 920

ЕСН в этом варианте не может уменьшить сумму дохода Саида, облагаемую НДФЛ.

Расчет НДФЛ, руб.:

Доход	1 420 000
Профессиональный вычет 20%	(284 000)
Налогооблагаемый доход	1 136 000
НДФЛ	**147 680**

ЗАДАЧА 5-5

1. Профессиональный вычет на основе реальных расходов, руб.

Обязательства Марата по ЕСН:	
Марат уплачивает ЕСН с заработной платы своих работников:	
Зарплата повара	610 000
ЕСН с зарплаты повара (280 000 × 26% + 320 000 × 10% + 18 000 × 2%)	**105 160**
Зарплата официанта	480 000
ЕСН с зарплаты официанта (280 000 × 26% + 200 000 × 10%)	**92 800**
Зарплата уборщицы	130 000
ЕСН с зарплаты уборщицы (130 000 × 26%)	**33 800**
Марат должен уплачивать ЕСН и со своего собственного дохода, но по пониженным ставкам:	
Выручка от продаж	3 300 000
Выручка от продажи «Газели»	880 000
Себестоимость приобретенных продуктов	(1 560 000)
Платежи за аренду помещения	(220 000)
Зарплата повара	(610 000)
ЕСН с зарплаты повара	(105 160)
Зарплата официанта	(480 000)
ЕСН с зарплаты официанта	(92 800)
Зарплата уборщицы	(130 000)
ЕСН с зарплаты уборщицы	(33 800)
Остаточная стоимость «Газели» (520 000 – 180 000)	(340 000)
Налоговая база по ЕСН (прибыль от предпринимательской деятельности)	608 240
ЕСН (280 000 × 10% + 320 000 × 3,6% + 8 240 × 2%)	**39 685**

Продолжение табл.

НДФЛ с дохода Марата	
Налогооблагаемый доход Марата от предпринимательской деятельности	568 555
Социальные вычеты	(35 000)
Налогооблагаемый доход	533 555
НДФЛ	**69 362**

2. Профессиональный вычет в размере 20% от дохода

Расчет НДФЛ с дохода Марата, руб.

Валовой доход Марата от предпринимательской деятельности (3 300 000 + 540 000)	3 840 000
Минус: профессиональный вычет – 20%	(768 000)
Налогооблагаемый доход Марата от предпринимательской деятельности	3 072 000
Социальные вычеты Марата	(35 000)
Общий налогооблагаемый доход	3 037 000
НДФЛ	**394 810**

Расчет ЕСН с дохода Марата, руб.

Налоговая база по ЕСН в данном случае — вся выручка Марата от предпринимательской деятельности (3 300 000 руб. без 20%-ного вычета). ЕСН становится личным расходом Марата, который не уменьшает его доход, облагаемый НДФЛ.

Расчет ЕСН:

280 000 ×10% = 28 000

320 000 ×3,6% = 11 520

2 700 000 ×2% = 54 000

Всего: 93 520

ЗАДАЧА 6-1

Налогом на имущество облагается остаточная стоимость основных средств, рассчитанная по данным бухгалтерского учета.

Средняя стоимость основных средств за I квартал составляет, тыс. руб.:

((1 700 – 700) + (1 800 – 800) + (2 400 – 1 000) + (3 000 – – 1 500)) : 4 = 4 900 : 4 = 1225.

Авансовый платеж налога на имущество за I квартал составит:

1 225 000 × $\frac{1}{4}$ × 2,2% = 6738 руб.

ЗАДАЧА 6-2

Авансовые платежи налога на имущество составляют:

за I квартал

1 700 000 × $\frac{1}{4}$ × 2,2% = 9350 руб.;

за II квартал

1 800 000 × $\frac{1}{4}$ × 2,2% = 9900 руб.;

за III квартал

2 400 000 × $\frac{1}{4}$ × 2,2% = 13 200 руб.

Платеж налога на имущество за год составит:

2 200 000 ×2,2% – 9350 – 9900 – 13 200 = 15 950 руб.

ЗАДАЧА 6-3

Поправочные коэффициенты будут рассчитаны таким образом:

автомобиль № 1 — 0,08 (1 мес. : 12 мес.);

автомобиль № 2 — 0,667 (8 мес. : 12 мес.);

яхта — 0,5 (6 мес. : 12 мес.).

Сумма налога по отдельным транспортным средствам будет равна:

автомобиль № 1 — 80 л.с. × 5 руб./л.с. × 0,08 = 32 руб.;

автомобиль № 2 — 130 л.с. × 7 руб./л.с. × 0,667 = 607 руб.;

яхта — 120 л.с. × 20 руб./л.с. × 0,5 = 1 200 руб.

Общая сумма транспортного налога за год составила 1839 руб. (32 + 607 + 1200).

ЗАДАЧА 6-4

Так как фирма владеет автомобилями не с начала года, бухгалтер должен рассчитать поправочные коэффициенты.

Коэффициент по автомобилю № 1 в I квартале составит 0,67 (2 мес. : 3 мес).

Авансовые платежи по налогу составляют:

за I квартал — 704 руб. (120 л.с. × 35 руб./л.с. × 0,67 × $\frac{1}{4}$);

за II квартал — 1050 руб. (120 л.с. × 35 руб./л.с. × $\frac{1}{4}$);

за III квартал — 1050 руб. (120 л.с. × 35 руб./л.с. × $\frac{1}{4}$) + + 2000 (160 л.с. × 50 руб./л.с. × $\frac{1}{4}$) = 3050 руб.

Поправочный коэффициент по автомобилю № 2 не рассчитывается, так как месяц регистрации транспортного средства принимается как полный месяц.

Годовая сумма транспортного налога к уплате будет уменьшена на величину ранее сделанных авансовых платежей.

Годовая сумма налога:

поправочный коэффициент по автомобилю № 1 за год — 0,917 (11 : 12);

поправочный коэффициент по автомобилю № 2 за год — 0,5 (6 : 12).

Транспортный налог за год:

120 × 35 × 0,917 + 160 × 50 × 0,5 − 704 − 1050 − 3050 = 3851 + + 4000 − 4804 = 3047 руб.

ЗАДАЧА 6-5

ЗАО «Иван Fedoroff» отражает расходы на приобретение основных средств следующим образом.

1-й год применения упрощенной системы:

- копировальное устройство — 39 000 руб. (т.е. вся сумма списывается на расходы равномерно по отчетным периодам);
- типографское оборудование — 480 000 руб. (960 000 руб. × × 50%);
- пресс — 30 000 руб. (300 000 руб. : 10 лет);
- печатный станок — 200 000 руб. (стоимость станка вместе с НДС списывается на расходы в момент ввода станка в эксплуатацию).

2-й год применения упрощенной системы:

- типографское оборудование — 288 000 руб. (960 000 руб. × × 30%);
- пресс — 30 000 руб. (300 000 руб. : 10 лет).

3-й год применения упрощенной системы:

- типографское оборудование — 192 000 руб. (960 000 руб. × × 20%);
- пресс — 30 000 руб. (300 000 руб. : 10 лет). В последующие годы ЗАО «Иван Fedoroff» будет списывать только стоимость пресса (30 000 руб. в год) при условии, что новые основные средства не приобретаются.

ЗАДАЧА 6-6

1. Налоговая база — 1 000 000 руб. (700 000 + 300 000).

Единый налог — 60 000 руб. (1 000 000 × 6%).

2. Налоговая база — 20 000 руб. (700 000 + 300 000 − 980 000).

Единый налог — 3 000 руб. (20 000 руб. × 15%).

Минимальный налог — 10 000 руб. (1 000 000 руб. × 1%).

Поскольку минимальный налог оказался больше обычного налога, в бюджет следует уплатить 10 000 руб.

3. Разница между суммой исчисленного минимального налога и суммой единого налога, исчисленного в общем порядке, составляет 3500 руб. и подлежит включению в расходы следующего года.

ЗАДАЧА 6-7

1. Сумма единого налога за I квартал равна:

480 000 руб. × 6% = 28 800 руб.

Авансовый платеж не может быть уменьшен более чем на 50%:

28 800 руб. × 50% = 14 400 руб.

Таким образом, ЗАО «Пончик» должно сделать по итогам I квартала авансовый платеж налога в сумме 14 400 руб. (28 800 − 14 400).

А расходы на обязательное пенсионное страхование остаются частично незачтенными: 34 000 руб. − 14 400 руб. = = 19 600 руб.

2. Единый налог за полугодие равен:

1 240 000 руб. × 6% = 74 400 руб.

Авансовый платеж не может быть уменьшен более чем на 50%, т.е. на 37 200 руб. (74 400 руб. × 50%).

К уплате в бюджет за полугодие причитается 37 200 руб. При этом надо зачесть авансовый платеж, уплаченный за I квартал текущего года, т.е. за полугодие надо уплатить единый налог в сумме 22 800 руб. (37 200 − 14 400).

ЗАДАЧА 6-8

1. ЕНВД могут облагаться следующие виды деятельности (при условии, что этот специальный режим налогообложения введен на данной территории):

3) ремонт и техническое обслуживание автомобилей;

4) мойка автомобилей;

5) оказание услуг по хранению автомобилей на платной стоянке площадью 500 кв. м (площадь стоянки НК РФ не установлена);

7) розничная торговля 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) продажа напитков и бутербродов на автостоянках.

2. Остальные виды деятельности не облагаются ЕНВД по следующим причинам:

1) оптовая торговля не указана в перечне предпринимательской деятельности, по которой может быть введен ЕНВД;

2) розничная торговля автомобилями в салоне не подпадает под систему налогообложения в виде ЕНВД, так как площадь торгового зала превышает 150 кв. м;

6) оказание услуг по перевозке грузов не подпадает под уплату ЕНВД, так как количество собственных и арендованных автомобилей превышает 20.

ЗАДАЧА 6-9

Расчет вмененного дохода начинается с февраля (т.е. с месяца, следующего за месяцем регистрации).

Вмененный доход за февраль: 12 000 × 15 чел. × 1,32 **(К1)** × × 0,6 **(К2)** = 142 560 руб.

Вмененный доход за март: 12 000 × 24 чел. × 1,32 **(К1)** × × 0,6 **(К2)** = 220 096 руб.

ЗАДАЧА 7-1

1. Фирма «ТВ Плюс» обязана встать на налоговый учет по местонахождению филиалов в течение одного месяца с даты создания каждого филиала.

2. Фирма «ТВ Плюс» должна встать на налоговый учет в Ростове в отношении данного недвижимого имущества в течение 10 дней с даты государственной регистрации прав на здание.

ЗАДАЧА 7-2

1. Влияние расходов на налогооблагаемую прибыль

Ранее заявленная прибыль в размере 12 000 000 руб. корректируется в сторону повышения:

+ 600 000 руб. (в отношении 50% от рекламных расходов);

+ 500 000 руб. (в отношении амортизации);

+ 1 400 000 руб. (в отношении себестоимости остатков).

Скорректированная прибыль до убытка — 14 500 000 руб.

Коррекция на величину принимаемого убытка (50% от 14 500 000 руб.).

Минус 7 250 000 руб.

Скорректированная прибыль с учетом убытка = 7 250 000 руб., что меньше ранее заявленной прибыли.

Новая сумма налога: 7 250 000 руб. × 24% = 1 740 000 руб.

Первоначальная сумма налога: 12 000 000 × 24% = = 2 880 000 руб.

Переплата налога составила 1 140 000 руб.

2. Процедура подачи исправленных деклараций

Поскольку в данном случае обнаруженные ошибки не привели к занижению итоговой суммы налога, то ЗАО «Пончик» **вправе** подать исправленную налоговую декларацию. Штрафные санкции в данном случае к ЗАО не применяются.

В отношении возврата излишне уплаченного налога действуют следующие правила.

Возврат налога производится в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате;

Возврат налогоплательщику суммы излишне уплаченного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням и штрафам производится только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки.

При нарушении установленных сроков возврата налога плательщику на сумму налога, подлежащую возврату, начисляются проценты за каждый календарный день задержки. Начисление производится исходя из ставки ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения сроков возврата.

ЗАДАЧА 7-3

Срок уплаты НДС за I квартал — 20 апреля (включительно).

Количество дней просрочки по НДС в первом полугодии: 10 (в апреле начиная с 21 апреля) + 31 (в мае) + 30 (в июне) = = 71 день.

Количество дней просрочки по НДС во втором полугодии: 12 (июль).

Расчет пени: 450 000 руб. × 71 день × $\frac{1}{300}$ × 12% + 450 000 × × 12 дней × $\frac{1}{300}$ × 10% = 12 780 руб. + 1800 руб. = 14 580 руб.

Срок уплаты налога на прибыль за I квартал — 28 апреля (включительно).

Количество дней просрочки по налогу на прибыль в первом полугодии: 2 (в апреле начиная с 29 апреля) + 31 (в мае) + + 30 (в июне) = 63 дня.

Количество дней просрочки по налогу на прибыль во втором полугодии: 12 (июль).

Расчет пени: 200 000 руб. × 63 дня × $\frac{1}{300}$ × 12% + 200 000 × ×12 дней × $\frac{1}{300}$ × 10% = 5040 руб. + 800 руб. = 5840 руб.

ЗАДАЧА 7-4

1. 2. 3.

В первом случае имеет место занижение базы для расчета НДС в январе в сумме 250 000 руб., однако налог был отражен в декларации за февраль и уплачен в марте.

Штраф за неуплату налога в феврале — 20% от суммы налога, т.е. 50 000 руб.

Срок уплаты НДС за январь — 20 февраля (включительно). Пеня за просрочку уплаты составляет:

250 000 руб. × (8 дней (февраль) + 20 дней (март)) × $\frac{1}{300}$ × × 12% = 2800 руб.

Во втором случае сумма НДС к уплате за март занижена на 100 000 руб. Впоследствии налог также не был уплачен.

Штраф составит 20% от суммы заниженного налога, т.е. 20 000 руб.

Пеня за просрочку составит:

100 000 руб. × (10 (апрель) + 31 (май) + 30 (июнь)) × $\frac{1}{300}$ × 12%+ + 100 000 × (184 (2 полугодие 2007 г.) + 31 (январь 2008 г.) + + 5 (февраль 2008 г.)) × $\frac{1}{300}$ × 10% = 2840 + 7349 = 10 189 руб.

В третьем случае произошло занижение налоговой базы по НДС в феврале на сумму 200 000 руб. Однако в марте материалы были получены и соответственно возникло право на вычет.

Штраф составит 20% от суммы заниженного налога, т.е. 40 000 руб.

Пеня за просрочку уплаты налога составит:

200 000 руб. × (8 дней (февраль) + 20 (март)) × $\frac{1}{300}$ × 12% = = 2240 руб.

Таким образом, в требовании будет указано следующее:

НДС к доплате — 100 000;

пени к уплате — 15 229;

Штрафы к уплате — 110 000.

4. В течение 10 дней начиная с даты вступления в силу решения о привлечении налогоплательщика к ответственности ему направляется требование об уплате недоимки по налогу, пени и штрафных санкций (**ст. 69, 70 НК РФ**).

Если требование остается неисполненным, то не позднее двух месяцев по истечении срока, указанного в требовании, налоговый орган принимает решение о принудительном взыскании налога, сборов и штрафов (**ст. 46 НК РФ**). Подобное решение не может быть принято в отношении физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем (**ст. 48 НК РФ**). В этой ситуации налоговый орган должен обратиться в суд.

В течение одного месяца со дня принятия такого решения в банк налогоплательщика направляется поручение на списание денежных средств с его счета без его согласия (**ст. 46 НК РФ**).

Поручение в рублях подлежит исполнению банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем его получения, поручение в валюте — не позднее двух рабочих дней, следующих за днем поручения (если это не нарушает порядок, установленный гражданским законодательством Российской Федерации).

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах инкассовое поручение исполняется по мере поступления средств на эти счета. В этом случае налоговый орган имеет право на взыскание налога за счет иного имущества плательщика (**ст. 47 НК РФ**). Операции по счетам плательщика в банках могут быть приостановлены (**ст. 76 НК РФ**) до завершения взыскания налога.

Аналогичный порядок взыскания налога предусмотрен для налоговых агентов в отношении сумм налогов, не уплаченных ими в бюджет.

Поправки, внесенные в часть первую НК РФ и вводимые в действие начиная с января 2007 г., позволяют взыскивать штрафные санкции с налогоплательщиков и налоговых агентов во внесудебном порядке (кроме физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей).

ЗАДАЧА 7-5

Декларация по налогу на прибыль

Задержка подачи декларации составила менее 180 дней.

В данном случае задержка составила 2 неполных месяца (апрель и май).

Штраф за задержку подачи декларации будет равен 5% от суммы налога за каждый полный или неполный месяц, т.е. 10% от 600 000 руб., что составляет 60 000 руб.

Декларация по НДС

Задержка подачи декларации составила более 180 дней.

Штраф за задержку подачи декларации будет равен 30% от суммы налога и 10% от суммы налога за каждый полный или неполный месяц начиная с сентября, т.е. 1 000 000 × 30% + + 1 000 000 × 10% = 400 000 руб.

ЗАДАЧА 7-6

1. 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 проверки;
- 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 проверок (без учета выездных проверок его филиалов и представительств; данное ограничение также не распространяется на повторные выездные проверки, см. далее);
- выездная проверка не может продолжаться более двух месяцев (заметим, что указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев по решению вышестоящего налогового органа).

Все вышеуказанные ограничения (кроме длительности проверки) распространяются также на самостоятельные выездные проверки филиалов (представительств) налогоплательщика по

вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты ими региональных и (или) местных налогов. Предельный срок самостоятельной выездной проверки филиала (представительства) составляет один месяц и не может быть увеличен.

2.

а) выездная проверка головного офиса фирмы началась 10 мая 2008 г. и продолжается до сих пор:

- нарушено ограничение по сроку проведения проверки (если нет соответствующего решения вышестоящего налогового органа);

б) проверка филиала фирмы началась 1 сентября 2008 г. и продолжается до сих пор:

- нарушено ограничение по предельному сроку проверки филиала, который составляет один месяц и не может быть увеличен;

в) предметом проверки является налог на прибыль, НДФЛ и НДС за 2006 и 2007 гг.:

- нарушен запрет на повторную проверку НДС за первое полугодие 2006 г.;

г) НДС за первое полугодие 2006 г. уже проверялся в 2007 г.: см. п. «в»;

д) проверяющие требуют предоставить документы не только за 2006 и 2007 гг., но и за 2004 и 2005 гг.:

- требование предоставить документы за 2003 г. неправомерно.

ЗАДАЧА 7-7

1. ЗАО «Пончик» имеет право представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по акту проверки в целом либо по его отдельным частям. Это должно быть сделано в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки. При этом ЗАО имеет право приложить к письменным возражениям документы, подтверждающие его позицию.

2. ЗАО «Пончик» вправе обжаловать решение налогового органа:

- в суде (арбитражном суде);
- в вышестоящем налоговом органе.

Судебное обжалование решений налоговых органов производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган осуществляется ЗАО «Пончик» в трехмесячный срок с даты вручения ЗАО результатов проверки.

ЗАО также имеет право обжаловать в апелляционном порядке решение налогового органа до его вступления в силу — в 10-дневный срок со дня вручения.

Апелляционная жалоба подается в вышестоящий налоговый орган. Пропуск срока влечет вступление решения в силу, однако не препятствует его обычному обжалованию в вышестоящий налоговый орган, о котором уже упоминалось.

Решение, не обжалованное в апелляционном порядке, вступает в силу по истечении 10-дневного срока, отведенного на такое обжалование.

3. Суд будет рассматривать исковое заявление ЗАО «Пончик» в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством и его рассмотрение может очень затянуться.

Вышестоящий налоговый орган должен рассмотреть жалобу ЗАО в срок до одного месяца со дня ее получения и сообщить о своем решении лицу, подавшему жалобу, в течение 3 дней со дня принятия такого решения.

Подача жалобы в арбитражный суд не позволит ЗАО «Пончик» избежать взыскания налогов, пеней и штрафов, за исключением случая, когда исполнение обжалуемых актов (совершение обжалуемых действий) будет приостановлено судом.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган также не позволит ЗАО «Пончик» избежать взыскания налогов, пеней и штрафов, за исключением случая, когда будет подана апелляционная жалоба.

В случае апелляционного обжалования решения налогового органа последнее вступает в силу только после его утверждения вышестоящим налоговым органом.

ЗАДАЧА 7-8

На сумму налога, подлежащую возврату, будут начислены проценты за каждый календарный день начиная с 11 мая по 5 июля.

130 000 руб. × (21 день (май) + 30 (июнь)) : 365 × 12% + + 130 000 руб. × (31 день (июль) + 5 (августа)) : 365 × 10% = = 2180 + 1282 = 3462 руб.

СПРАВОЧНЫЕ ДАННЫЕ ЗА 2007 ГОД

(Все данные приведены по состоянию на 01.01.2008)

Нормы расходов на выплату компенсаций за использование личного транспорта для служебных поездок

Вид транспортного средства	Сумма компенсации в месяц	Документ, которым установлена норма
Легковые автомобили с рабочим объемом двигателя до 2000 куб. см включительно	1200 руб.	Постановление Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 92 (в ред. от 9 февраля 2004 г.)
Легковые автомобили с рабочим объемом двигателя свыше 2000 куб. см	1500 руб.	
Мотоциклы	600 руб.	

Нормы затрат на представительские расходы

Показатель	Предельный размер представительских расходов	Документ, которым установлена норма
Расходы предприятия на оплату труда работников за отчетный период	4%	п. 2 ст. 264 НК РФ

Примечание. К представительским не относит расходы на развлечения, отдых, спорт.

Лимит расчетов наличными между юридическими лицами

Вид организации	Норма расчетов	Документ, которым установлена норма
Все предприятия	100 000 руб.	Указание Банка России от 20 июня 2007 г. № 1843-У

Примечание. Указанное ограничение не распространяется на расчеты между предпринимателями или между фирмой и предпринимателем.

Нормы суточных при командировках по России (для целей налогообложения прибыли)

Вид выплат	Норма возмещения расхода	Документ, которым установлена норма
Суточные за каждый день нахождения в командировке на территории России в 2007 году	100 руб.	Постановление Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 93 (в ред. от 13 мая 2005 г.)

Примечание. По мнению налоговых органов, этот же норматив действовал в 2007 г. и для целей НДФЛ. В 2008 г. п.3 ст. 217 НК РФ для целей начисления НДФЛ установлены следующие нормативные размеры суточных: 700 руб. — по внутренним командировкам, 2500 руб. — по командировкам за границу.

Стоимость основных средств, которые можно включать в расходы по мере их отпуска в эксплуатацию

Вид учета	Стоимость основного средства	Документ, которым установлена норма
В бухгалтерском учете	20 000 руб.	п. 5 ПБУ 6/01
В налоговом учете (2007)	10 000 руб.	п. 1 ст. 256 НК РФ
В налоговом учете (2008)	20 000 руб.	новая редакция п. 1 ст. 256 НК РФ

Нормы расходов на рекламу

Вид расходов	Предельный размер расходов на рекламу	Документ, которым установлена норма
Расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передачи по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети	В размере фактических затрат	п. 4 ст. 264 НК РФ
Расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов	В размере фактических затрат	
Расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях	В размере фактических затрат	
Расходы на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов	В размере фактических затрат	
Расходы на изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации	В размере фактических затрат	
Расходы на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании	В размере фактических затрат	
Расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы	1% выручки от реализации	

Нормы расходов по добровольному страхованию

Вид страхования	Предельный размер расходов на страхование	Документ, которым установлена норма
Добровольное страхование имущества организации	В размере фактических затрат	подп. 1—3, 5—7 п. 1, 3 ст. 263 НК РФ
Страхование рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ	В размере фактических затрат	подп. 4 п. 1, 3 ст. 263 НК РФ

Продолжение табл.

Вид страхования	Предельный размер расходов на страхование	Документ, которым установлена норма
Страхование ответственности за причинение вреда, если такое страхование предусмотрено законодательством России или международными требованиями	В размере фактических затрат	подп. 8 п. 1, 3 ст. 263 НК РФ
Долгосрочное страхование жизни работников	12% от суммы расходов на оплату труда	п. 16 ст. 255 НК РФ
Пенсионное страхование и (или) негосударственное пенсионное обеспечение работников	12% от суммы расходов на оплату труда	п. 16 ст. 255 НК РФ
Добровольное личное медицинское страхование	3% от суммы расходов на оплату труда	п. 16 ст. 255 НК РФ
Страхование работника на случай смерти, а также утраты работоспособности во время исполнения служебных обязанностей	10 000 руб. в год на одного работника	п. 16 ст. 255 НК РФ

Ставка рефинансирования Банка России

Дата введения в действие	Ставка	Документ, которым установлена норма
19 июня 2007 г.	10%	Телеграмма Банка России от 18 июня 2007 г. № 1839-У
29 января 2007 г.	10,5%	Телеграмма Банка России от 26 января 2007 г. № 1788-У
23 октября 2006 г.	11%	Телеграмма Банка России от 20 октября 2006 г. № 1734-У
26 июня 2006 г.	11,5%	Телеграмма Банка России от 23 июня 2006 г. № 1696-У
26 декабря 2005 г.	12%	Телеграмма Банка России от 23 декабря 2005 г. № 1643-У
15 июня 2004 г.	13%	Телеграмма Банка России от 11 июня 2004 г. № 1443-У
15 января 2004 г.	14%	Телеграмма Банка России от 14 января 2004 г. № 1372-У
21 июня 2003 г.	16%	Указание Банка России от 20 июня 2003 г. № 1296-У
17 февраля 2003 г.	18%	Телеграмма Банка России от 14 февраля 2003 г. № 1250-У
7 августа 2002 г.	21%	Указание Банка России от 6 августа 2002 г. № 1185-У
9 апреля 2000 г.	23%	Указание Банка России от 8 апреля 2002 г. № 1133-У

Минимальный размер оплаты труда

Дата введения в действие	Сумма (рублей в месяц)	Документ, которым установлена норма
С 1 сентября 2007 г.	2300	Ст. 1 Федерального закона от 20.04.2007 г. № 54-ФЗ
1 мая 2006 г.	1100	Федеральный закон от 29 декабря 2004 г. № 198-ФЗ
1 сентября 2005 г.	800	Федеральный закон от 29 декабря 2004 г. № 198-ФЗ

Продолжение табл.

Дата введения в действие	Сумма (рублей в месяц)	Документ, которым установлена норма
1 января 2005 г.	720	Федеральный закон от 29 декабря 2004 г. № 198-ФЗ
1 октября 2003 г.	600	Федеральный закон от 1 октября 2003 г. № 127-ФЗ
1 мая 2002 г.	450	Федеральный закон от 19 июня 2000 г. № 82-ФЗ (в ред. Федерального закона от 29 апреля 2002 г. № 42-ФЗ)

Налогообложение командировочных расходов

Вид расходов	Налог на доходы физических лиц	ЕСН и взносы на обязательное пенсионное страхование	Взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
Оплата проживания (на основании документов, подтверждающих расход)	Не облагается	Не облагается	Не облагается
Оплата услуг в гостинице, непосредственно не связанных с проживанием (например, обслуживание в баре или ресторане)	Облагается	Не облагается	Не облагается
Оплата проезда до места командировки и обратно	Не облагается	Не облагается	Не облагается
Расходы по проезду на аэродром или вокзал в местах отправления, назначения и пересадок (в том числе на такси)	Не облагается	Не облагается	Не облагается
Расходы на провоз багажа	Не облагается	Не облагается	Не облагается
Расходы по обмену одной валюты на другую или дорожного чека на наличную валюту	Не облагается	Не облагается	Не облагается
Сборы за услуги аэропортов. Страховые и комиссионные сборы	Не облагается	Не облагается	Не облагается
Другие расходы производственного характера .	Не облагается	Не облагается	Не облагается
Суточные в пределах норм, утвержденных коллективным договором, и т. д.	Не облагается	Не облагается	Не облагается
Суточные сверх норм, утвержденных коллективным договором, и т. д.	Облагается	Не облагается	Облагается

Ставки налога на прибыль

Плательщики налога	Вид дохода	Ставка налога в федеральный бюджет	Ставка налога в региональный бюджет	Документ, которым установлена норма
Предприятия и организации (в том числе иностранные организации, осуществляющие деятельность на территории России через постоянное представительство)	Дивиденды, полученные от российских организаций	9%	—	подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ
	Дивиденды,полученные от иностранных организаций	15%	—	подп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ
	Проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процента	15%	—	подп. 1 п. 4 ст. 284 НК РФ
	Прибыль от всех остальных видов деятельности	6,5%	17,5%	п. 1 ст. 284 НК РФ
Иностранные организации с доходов, не связанных с деятельностью в России через постоянное представительство	Доход от использования, содержания или сдачи в аренду судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок	10%	—	подп. 2 п. 2 ст. 284 НК РФ
	Дивиденды,полученные от российских организаций	15%	—	подп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ
	Проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процента	15%	—	подп. 1 п. 4 ст. 284 НК РФ
	Прибыль от всех остальных видов деятельности	20%	—	подп. 1 п. 2 ст. 284 НК РФ

Примечание. Иностранные организации уплачивают налог на прибыль по данным ставкам, если иное не предусмотрено в соглашении об избежании двойного налогообложения между РФ и тем государством, где данная организация зарегистрирована.

Ставки налога на добавленную стоимость

Объект налогообложения	Ставка налога	Документ, которым установлена норма
Товары, реализуемые на экспорт, работы и услуги, связанные с производством экспортируемых товаров, а также другие товары (работы, услуги), поименованные в п. 1 ст. 164 НК РФ	0%	подп. 1—10 п. 1 ст. 164 НК РФ
Детские и продовольственные товары, периодические печатные издания, медицинские товары, поименованные в п. 2 ст. 164 части второй НК РФ	10%	подп. 1—4 п. 2 ст. 164 НК РФ
Авансы в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 10%	10/110	п. 4 ст. 164 НК РФ
Стоимость товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 10% и приобретенных на территории России у иностранных организаций, не состоящих на налоговом учете	10/110	п. 4 ст. 164 НК РФ
Все товары (работы, услуги), облагаемые НДС и не поименованные в п. 1, 2 и 4 ст. 164 части второй НК РФ	18%	п. 3. ст. 164 НК РФ
Авансы в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 18%	18/118	п. 4 ст. 164 НК РФ
Стоимость товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 18% и приобретенных на территории России у иностранных организаций, не состоящих на налоговом учете	18/118	п. 4 ст. 164 НК РФ
Суммы, уплаченные за аренду государственного имущества	18/118	п. 4 ст. 164 НК РФ

Ставки налога на доходы физических лиц

Виды доходов	Ставка налога	Документ, которым установлена норма
Выигрыши и призы, стоимость которых превышает 4000 руб., получаемых в мероприятиях по рекламе товаров (работ, услуг)	35%	п. 2 ст. 224 НК РФ
Выплаты по некоторым видам договоров добровольного страхования жизни		
Доходы по вкладам в банках в части превышения дохода, рассчитанного исходя из ставки рефинансирования (по рублевым вкладам) или 9% годовых (по валютным вкладам)		
Материальная выгода, полученная от экономии на процентах		
Доходы, полученные на территории России гражданами, признаваемыми нерезидентами для целей НДФЛ (в 2008 г. дивиденды, получаемые такими гражданами, облагаются по ставке 15%)	30%	п. 3 ст. 224 НК РФ
Дивиденды, выплаченные гражданам, признаваемыми резидентами для целей НДФЛ	9%	п. 4 ст. 224 НК РФ
Остальные доходы	13%	п. 1 ст. 224 НК РФ

АЛФАВИТНО-ПРЕДМЕТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ

А

Амортизируемое имущество
- определение 92
- изменение первоначальной стоимости
  - в результате достройки, дооборудования, модернизации . . 101
  - в результате реконструкции. . . . 101
  - в результате технического перевооружения. 101
- имущество, не подлежащее амортизации 96, 97, 98
- нематериальные активы . . . 93, 94, 101
- неотделимые улучшения арендованных основных средств. . . 95
- основные средства 93
- первоначальная стоимость имущества
  - при покупке 98, 99
  - при получении безвозмездно . . . 99
  - при получении в уставный капитал. 99
  - при строительстве 100
- переоценка. 102
- срок полезного использования. . 103, 104

Амортизация
- нематериальных активов 110
- основных средств. 105
  - линейный метод 106
  - нелинейный метод 106, 107
- основных средств, бывших в эксплуатации 108
- основных средств, приобретенных до 2002 г. 108, 109
- специальные коэффициенты . . 107, 108

Амортизационные группы 104

Амортизационная премия — см. Единовременное списание до 10% стоимости основных средств

Апелляционное обжалование — см. Обжалование

Аренда — см. Прочие расходы

Б

Бартер 22

Безвозмездное получение имущества — см. Внереализационные доходы

В

Взаимозависимые лица 21

Внереализационные доходы
- перечень 36
- доходы и прибыль прошлых лет, выявленные в текущем периоде 60, 61
- доходы от участия в совместной деятельности 64
- имущество, полученное безвозмездно 59, 60
- момент признания 53, 54, 55
- положительные курсовые разницы . . 56
- положительные суммовые разницы 57
- полученные дивиденды 63
- проценты по коммерческим кредитам и векселям. 58
- проценты по предоставленным займам 63
- списанная кредиторская задолженность. 62
- суммы восстановленных резервов. . . 62
- штрафы и пени к получению 59
- ценности, полученные при ликвидации. 61
- ценности, выявленные в результате инвентаризации 62

Внереализационные расходы
перечень 37, 124
момент признания 69, 70, 124
расходы на уплату процентов — первый способ нормирования . . 125, 126
расходы на уплату процентов — второй способ нормирования . . 127, 128
списание дебиторской задолженности
без образования резерва по сомнительным долгам 128
через резерв по сомнительным долгам 129, 130
Возврат налога 375
Восстановление НДС
понятие восстановления 198
в каких случаях производится восстановление 199
расчет суммы НДС к восстановлению
по основным средствам и нематериальным активам 199
по объектам недвижимости . . 200, 201
по товарам и материалам 199
Входящий НДС — см. Вычеты входящего НДС
Выездная налоговая проверка — см. Налоговые проверки
Вычеты входящего НДС
общие правила, действовавшие до 1 января 2006 г. 184, 187, 188
общие правила, действующие с 1 января 2006 г. 185, 186, 187
при аренде государственного имущества 192
при возврате товаров 190
при импорте товаров 190, 216
при использовании имущества в расчетах 193
при использовании векселей в расчетах 194
при использовании приобретенных ресурсов для операций как облагаемых, так и необлагаемых НДС . . 195, 196, 197
при зачете взаимных требований . . . 192
при оплатах иностранным юридическим лицам 191, 217, 218
при осуществлении командировочных расходов 191
при совершении покупок за наличный расчет 189
при совершении расходов, частично не учитываемых по налогу на прибыль 190
Выручка от реализации
состав 20, 52
определение суммы выручки
когда покупатель и продавец признаются взаимозависимыми . . . 21
при бартерных сделках 22
при колебаниях уровня цен по идентичным (однородным) товарам 22

Д

Декларация — см. Налоговая декларация
Дивиденды
определение 20
правила по НДФЛ 276, 277
правила по налогу на прибыль 63
Доплаты к заработной плате — см. Расходы на оплату труда
Дооборудование основных средств — см. Амортизируемое имущество
Достройка основных средств — см. Амортизируемое имущество
Доходы (налог на прибыль)
доходы, не включаемые в облагаемую базу 38
доходы от реализации 35
внереализационные доходы — см. Внереализационные доходы
классификация 34
момент признания
кассовый метод 48, 49

метод начисления 47, 50
по договорам с особым порядком перехода права собственности . . . 50
распределение доходов по периодам . . 51

Е

Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)
понятие 347, 348
базовая доходность 351, 352
виды деятельности, облагаемые ЕНВД 349, 350
объект налогообложения 351
поправочные коэффициенты . . 351, 353
переход на ЕНВД 354
ставки ЕНВД 354
уплата ЕНВД 355
Единовременное списание до 10% стоимости основных средств 105
ЕСН
сущность ЕСН 304
выплаты, не подлежащие обложению ЕСН 308, 309, 310
льготы по ЕСН 307
налоговая база
для работодателей 311
для предпринимателей 317
по авторским договорам 315
налоговый период 313
объект налогообложения
для работодателей 308
для предпринимателей 316
отчетный период 313
отчетность по налогу 313
плательщики 305, 306
порядок и сроки уплаты
для работодателей 313
для предпринимателей 318, 319
ставки ЕСН
для работодателей 311, 312
для предпринимателей 318
по авторским договорам 316
уплата ЕСН филиалами 314

И

Идентичные товары 23
Износ — см. Амортизация
Имущество — см. Налог на имущество
Имущественные вычеты
при продаже имущества 254, 255, 256, 257
на новое строительство (приобретение) жилья 258, 259, 260
Исходящий НДС
при выполнении строительно-монтажных работ 209, 210
при импорте товаров 216
при использовании произведенных товаров (работ, услуг) для собственных нужд 211
при продаже имущества 208
при раздаче товаров в рекламных целях 212
при уступке права требования . . 212, 213
при посреднических операциях 214, 215
ИНН 366

З

Зачет налога 375
Затраты — см. расходы

К

Камеральная налоговая проверка — см. Налоговые проверки
Командировочные расходы — см. Прочие расходы
Курсовые разницы — см. Внереализационные доходы

Л

Линейный метод амортизации основных средств — см. **Амортизация**

ЛИФО 72, 73

М

Материальные расходы

состав 76

определение стоимости материально-производственных запасов 72, 73, 77, 78

Модернизация основных средств — см. **Амортизируемое имущество**

Момент признания доходов и расходов по налогу на прибыль — см. **Доходы и расходы**

Н

Налоги

местные 17

региональные 17

федеральные 17

Налоговый учет 31

Налоговый кодекс

базовые термины и определения . . . 19

внесение изменений в НК РФ 19

структура 16

Налог на имущество

объект налогообложения 329

плательщики 328, 329

порядок и сроки уплаты 331

средняя стоимость имущества . . . 330

ставки 330

Налог на прибыль

базовая схема расчета 31

доходы — см. **Доходы (налог на прибыль)**

налоговый период 33

отчетный период 33

плательщики налога 30

расходы — см. **Расходы (налог на прибыль)**

ставки налога 33

сроки уплаты 135, 136, 137

убытки прошлых лет 32, 134, 135

Налоговая декларация

понятие 367, 377

внесение исправлений . . . 368, 369, 370

сроки подачи 371

Налоговая ответственность — см. **Ответственность**

Налоговые проверки

камеральные 376, 377

выездные

действия налоговых органов в ходе выездных проверок 380, 381

ограничения, установленные в отношении выездных проверок 378, 379

оформление результатов проверок и вынесение решений по результатам . . . 381, 382, 383, 384, 385

взыскание налоговых санкций по результатам проверок 386

НДС

базовая схема расчета НДС . . . 164, 165

величина налоговой базы по НДС по реализации в РФ 180

взимание НДС с авансов и предоплат 178, 181

взимание НДС с процентов по товарным кредитам, облигациям и векселям 182

возмещение НДС из бюджета . . 166, 167

восстановление — см. **Восстановление НДС**

входящий НДС — см. **Вычеты входящего НДС**

вычеты входящего НДС — см. **Вычеты входящего НДС**

исходящий НДС — см. **Исходящий НДС**

место реализации для целей НДС

критерии для товаров 171

критерии для услуг . . . 172, 173, 174

момент определения налоговой базы по НДС

правила, действовавшие до 1 января 2006 г. 176

правила, действующие с 1 января 2006 г. 177

правила при получении товаров безвозмездно 178

налоговый период по НДС 166

нулевая ставка НДС — см. **Нулевая ставка НДС**

объект обложения НДС 175

операции, освобождаемые от НДС 168, 169

освобождение от обязанностей плательщика НДС 168

плательщики НДС 167

понятие НДС 164, 165

сроки предоставления декларации 166

сроки уплаты НДС 166

ставки НДС 178, 179

экспортные операции — см. **Нулевая ставка НДС**

НДФЛ

возврат налога 287

декларирование дохода 286

дивиденды 276, 277

доходы индивидуальных предпринимателей 280, 281, 282

доходы, облагаемые по базовой ставке 13%

состав доходов 240

формы получения доходов . . 240, 241

необлагаемые доходы 242, 243

нерезиденты 236, 278

имущественные вычеты — см. **Имущественные вычеты**

материальная помощь 271

оплата лекарств 271

подарки и призы

от других граждан 269

от организаций (обычные) 269

от организаций (рекламные) . . . 270

профессиональные вычеты — см. **Профессиональные вычеты**

расчет налога 238

резиденты 236

сведения, подаваемые налоговыми агентами 285

ставка 35% — см. **Ставка НДФЛ 35%**

стандартные вычеты — см. **Стандартные вычеты**

социальные вычеты — см. **Социальные вычеты**

страховые выплаты

добровольное имущественное страхование 271, 272

добровольное медицинское страхование 273

добровольное пенсионное страхование 274

добровольное страхование жизни 274

негосударственное пенсионное обеспечение 273

обязательное страхование 273

ценные бумаги 275

устранение двойного налогообложения 279

удержание и уплата налога . . . 283, 284

Нематериальные активы — см. **Амортизируемое имущество**

Нерезиденты — см. **НДФЛ**

Нулевая ставка НДС

общие положения 202

Срок давности привлечения к ответственности — см. **Налоговая ответственность**

Ставка НДФЛ 35%
- общие положения 264
- расчет налога с процентов по банковским вкладам 265
- расчет налога с материальной выгоды по заемным (кредитным) средствам 266, 267, 268

Стандартные вычеты
- личные вычеты на налогоплательщика. 246, 247
- вычеты на детей налогоплательщика. 246, 247

Страхование
- добровольное страхование сотрудников (налог на прибыль) 89, 90
- добровольное страхование имущества (налог на прибыль) . . . 113
- обязательное страхование сотрудников (налог на прибыль). . . 89
- обязательное страхование имущества (налог на прибыль) . . . 113
- добровольное и обязательное страхование и НДФЛ — см. **НДФЛ**

Строительство — см. **Исходящий НДС**

Суммовые разницы — см. **Внереализационные доходы**

Т

Технологическое перевооружение основных средств — см. **Амортизируемое имущество**

Товар 19

Транспортный налог
- объект налогообложения 332
- плательщики 332
- порядок расчета 333, 334
- порядок и сроки уплаты 335
- ставки 333

У

Учет налогоплательщиков — см. **Постановка налогоплательщиков на учет**

Уплата налога 372

Упрощенная система налогообложения
- понятие 336
- объект налогообложения
  - доходы. 339, 342
  - доходы за минусом расходов. 339, 343
- переход на упрощенную систему. 337, 338
- состав доходов 339
- состав расходов 340, 341
- уплата налога 344, 345, 346

Устранение двойного налогообложения — см. **НДФЛ**

Услуга

Ф

Финансовый лизинг 96

ФИФО 72, 72

Ц

Ценные бумаги — см. **НДФЛ**

Ш

Штрафы и пени — см. **Ответственность**

Молчанов Сергей Сергеевич

НАЛОГИ ЗА 14 ДНЕЙ

Экспресс-курс

Директор редакции *И.Е. Федосова*
Ответственный редактор *Т.В. Скуратова*
Редактор *Т.В. Соломкова*
Художественный редактор *Е.В. Брынчик*
Технический редактор *Л.А. Зотова*
Компьютерная верстка *С.Н. Терентьева*

ООО «Издательство «Эксмо»
127299, Москва, ул. Клары Цеткин, д. 18/5. Тел. 411-68-
Home page: **www.eksmo.ru** E-mail: **info@eksmo**

Подписано в печать 16.01.2006.
Формат 70×90 1/16. Гарнитура «Таймс». Печать офс
Бумага офсетная. Усл. печ. л. 35,1.
Тираж 6 000 экз. Заказ № 601

Отпечатано с готовых файлов заказчика в ОАО
«Ульяновский Дом печати». 432980, г. Ульяновск, ул.