

С УЧЕТОМ СТАВКИ НДС 20%

Сергей МОЛЧАНОВ

# НАЛОГИ

за **14**  
дней

Экспресс-курс



ПРОДАНО БОЛЕЕ 250 000 КНИГ АВТОРА



ИЗДАТЕЛЬСТВО  ПИТЕР® ПРЕДСТАВЛЯЕТ

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

Анализ и контроль затрат, бюджеты  
и ценообразование



**ХИТ ПРОДАЖ ПО ДАННОЙ ТЕМЕ**  
**ПРОДАНО БОЛЕЕ 250 000 КНИГ АВТОРА**

ИЗДАТЕЛЬСТВО  ПИТЕР® ПРЕДСТАВЛЯЕТ

С. С. Молчанов

## «Бухгалтерский учет за 14 дней»

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

Анализ и контроль затрат, бюджеты  
и ценообразование



**ХИТ ПРОДАЖ ПО ДАННОЙ ТЕМЕ**  
**ПРОДАНО БОЛЕЕ 250 000 КНИГ АВТОРА**

Сергей МОЛЧАНОВ

# НАЛОГИ

за  
дней 14

Экспресс-курс



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

2019

Сергей Молчанов

# Налоги за 14 дней. Экспресс-курс. Новое, 16-е издание

*Серия «Бухгалтеру и аудитору»*

Заведующая редакцией	<i>Е. Яковлева</i>
Художественный редактор	<i>С. Заматевская</i>
Корректоры	<i>Н. Сидорова, Г. Шкатова</i>
Верстка	<i>Е. Егерева</i>

ББК 67.622.2  
УДК 336.226

**Молчанов С.**

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

ISBN 978-5-4461-1276-0

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

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

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

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

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

ISBN 978-5-4461-1276-0

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

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

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

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

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

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

## БЛАГОДАРНОСТИ

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



## СОДЕРЖАНИЕ

---

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

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

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

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

3.3.3. Момент возникновения «исходящего» НДС при передаче товаров безвозмездно, при получении авансовых платежей . . .	193
3.3.4. Ставки налога применительно к реализации в Российской Федерации . . . . .	193
<b>3.4. «Исходящий» НДС с реализации в Российской Федерации: определение величины облагаемой реализации, уплата налога с авансов и с процентов по товарным кредитам и векселям . . . . .</b>	<b>196</b>
3.4.1. Определение стоимости товаров (работ, услуг), реализованных в Российской Федерации для целей расчета НДС . . . . .	196
3.4.2. Исчисление и уплата НДС с полученных авансов . . . . .	197
3.4.3. Исчисление НДС с процентов, полученных по товарным кредитам, облигациям и векселям . . . . .	198
<b>3.5. Вычеты «входящего» НДС. Общие правила . . . . .</b>	<b>199</b>
3.5.1. Понятие вычета «входящего» НДС . . . . .	199
3.5.2. Общие условия вычета «входящего» НДС . . . . .	200
3.5.3. Почему для вычетов НДС важен характер использования приобретенных ресурсов? . . . . .	202
<b>3.6. Вычеты «входящего» НДС в отдельных ситуациях . . . . .</b>	<b>203</b>
3.6.1. Приобретение товаров (работ, услуг) за наличный расчет . . . . .	204
3.6.2. Вычет НДС, уплаченного на таможне . . . . .	204
3.6.3. Вычет НДС при возврате товаров либо при отказе от выполненных работ (услуг) . . . . .	205
3.6.4. Вычеты НДС по нормируемым расходам . . . . .	205
3.6.5. Вычеты НДС по командировочным расходам . . . . .	206
3.6.6. Вычеты НДС по работам (услугам), выполненным (оказанным) иностранными юридическими лицами . . . . .	206
3.6.7. Вычеты НДС при аренде муниципального или государственного имущества . . . . .	207
3.6.8. Вычеты НДС при зачете взаимных требований . . . . .	207
3.6.9. Вычеты НДС при использовании имущества в расчетах с поставщиками . . . . .	208
3.6.10. Вычеты «входящего» НДС по авансам, выданным поставщикам . . . . .	209
3.6.11. Вычеты «входящего» НДС при наличии облагаемых и не облагаемых налогом операций . . . . .	209

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

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

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



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

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

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

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

## ОТ АВТОРА

---

### Уважаемый читатель!

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 17 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 **МВА, первого и второго высшего образования** в московских вузах.

Книга «Налоги за 14 дней» выдержала уже шестнадцать изданий. Уверен, что и вы оцените все достоинства этой книги: ее логичную структуру, интересные примеры и задачи и самое главное — доступный и понятный стиль изложения.

Для профессионалов в налогообложении также доступна моя книга **«Налоги. Расчет и оптимизация»**, которую вы можете скачать с портала [www.molchanov.biz](http://www.molchanov.biz). В эту книгу включены разделы по налоговому планированию, офшорному бизнесу, налоговому и валютному регулированию иностранных счетов и контролируемых компаний, а также по налогообложению иностранных компаний в России. Книга выдержала уже 11 изданий.

Также на портале [www.molchanov.biz](http://www.molchanov.biz) вы сможете ознакомиться с подготовительным курсом для сдачи экзамена и получения официального диплома «Налоговый специалист» (ДипНРФ АССА) и курсом «Бухгалтерский учет за 14 дней».

**Успехов вам в освоении материала!**

С уважением,  
*Сергей Молчанов*

# 1 ВВЕДЕНИЕ В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС

---

## Основные цели этой главы

1. Ознакомить вас со структурой НК РФ.
2. Дать вам представление о налоговой системе Российской Федерации, видах налогов и сборов.
3. Объяснить вам принципы определения цены товаров для целей налогообложения, заложенные в разд. V.1 НК РФ.

## 1.1. СТРУКТУРА НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

---

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

Часть 1 НК РФ, в частности, включает в себя:

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

Часть 2 НК РФ разбита на главы, каждая из которых регулирует правила исчисления, сроки представления отчетности и уплаты конкретных налогов.

В соответствии с ч. 2 Налогового кодекса РФ в Российской Федерации установлены федеральные, региональные и местные налоги и сборы.

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

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

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

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

В настоящее время действуют следующие главы **ч. 2 НК РФ**:

### **Федеральные налоги**

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

### **Специальные налоговые режимы**

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

- Глава 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции».
- Глава 26.5 «Патентная система налогообложения».

### **Региональные налоги и сборы**

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

### **Местные налоги**

- Глава 31 «Земельный налог».

С **01.01.2017 г.** вступила в силу **глава 34 Налогового кодекса «Страховые взносы»**. Ранее данные взносы регулировались Федеральным законом № 212-ФЗ от 24.07.2009 г.

## **1.2. ВНЕСЕНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ В НК РФ**

---

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

Чтобы вступить в силу, законы должны быть официально опубликованы.

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

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

**Статья 5 НК РФ** устанавливает существенные ограничения на вступление в силу налоговых законов. Согласно положением 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.

Предположим, что 5 декабря 2019 г. официально опубликован закон, вносящий изменения в гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ в части повышения ставки налога с 13 до 20%. Закон не может вступить в силу ранее 1 января 2021 г., поскольку налоговым периодом для этого налога является год.

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

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

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

#### ПРИМЕР 1.1

*Вступление в силу изменений НК РФ*

#### ПРИМЕР 1.2

*Вступление в силу изменений НК РФ*

### 1.3. БАЗОВЫЕ ПОНЯТИЯ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ В НК РФ

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

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

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

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

Под **реализацией товаров (работ, услуг)** признается передача на возмездной основе права собственности на товары или на результаты выполненных работ, а также возмездное

оказание услуг одним лицом другому лицу. Такая передача может признаваться реализацией, даже если она происходит на безвозмездной основе, в случаях, когда это прямо предусмотрено НК РФ.

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

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

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

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

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

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

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

---

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

*между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании».*

### **1.4.1. Критерии взаимозависимости**

**С 1 января 2012 г.** в НК РФ введено понятие «контролируемая сделка».

Под такими сделками понимаются сделки между взаимозависимыми лицами, определенными в соответствии со **ст. 105.1 НК РФ**.

Взаимозависимыми лицами, в частности, признаются<sup>1</sup>:

- 1) организации, если доля участия<sup>2</sup> одной из них в другой составляет (прямо или косвенно) **более 25%**;
- 2) физическое лицо и организация — в случае, если доля прямого или косвенного участия физического лица в организации составляет **более 25%**;
- 3) организации — в случае, если одно и то же лицо прямо или косвенно участвует в них и доля такого участия в каждой организации составляет **более 25%**;
- 4) организация и лицо (в том числе физическое), имеющее полномочия по назначению (избранию):
  - директора этой организации;

---

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

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

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

<sup>2</sup> Порядок определения доли прямого и косвенного участия организаций и физлиц в других организациях регулируется **ст. 105.2 НК РФ**.

- **не менее 50%** состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;
- 5) организации — если их директора или **не менее 50%** состава их коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) назначены или избраны по решению одного и того же лица;
  - 6) организации, в которых **более 50%** состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами, указанными в п. 11;
  - 7) организация и ее директор;
  - 8) организации, в которых директором является одно и то же лицо;
  - 9) организации и (или) физические лица — в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет **более 50%**;
  - 10) физические лица — в случае, если одно лицо подчиняется другому по должностному положению;
  - 11) физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекуны (попечитель) и подопечный.

К сделкам взаимозависимых лиц приравниваются:

- 1) сделки в области внешней торговли следующими биржевыми товарами<sup>1</sup>:
  - нефтью и товарами, выработанными из нефти;
  - черными, цветными и драгоценными металлами;

---

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

- минеральными удобрениями;
  - драгоценными камнями;
- 2) сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации<sup>1</sup>.

Необходимо отметить, что суд может признать сделку контролируемой, даже если она не обладает указанными признаками. Цены, применяемые в сделках между **независимыми** лицами, а также доходы (прибыль, выручка), получаемые по таким соглашениям, признаются **рыночными**.

#### **1.4.2. Условия для осуществления контроля за сделками между российскими лицами**

Сделки между взаимозависимыми лицами, местом регистрации (жительства) либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является Россия, контролируются при наличии **обстоятельств, указанных в п. 2 ст. 105.14 НК РФ**. Например:

- предметом сделки является **полезное ископаемое** (при условии, что одна из сторон должна уплатить с него налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)). Такие сделки контролируются, если доходы по ним превышают **60 млн руб.** в год от одного контрагента;
- одна из сторон сделки является плательщиком **единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН)** или **единого налога на вмененный доход (ЕНВД)** (при определенных обстоятельствах);
- одна сторона сделки **освобождена** от обязанностей плательщика налога на прибыль или применяет по этому налогу **ставку 0%**, при этом другая сторона подобными привилегиями не пользуется. Такие сделки контролируются, если доходы по ним **превышают 60 млн руб.** в год от одного контрагента.

---

<sup>1</sup> Сумма доходов по таким сделкам также должна превышать 60 млн руб. за календарный год (п. 7 ст. 105.14 НК РФ).

Полный перечень обстоятельств и условий для осуществления контроля за сделками указан в п. 2 ст. 105.14 НК РФ.

Сделки по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых не напрямую между взаимозависимыми лицами, а с участием посредников (при определенных обстоятельствах).

Сделки между участниками одной и той же **консолидированной группы налогоплательщиков** не признаются контролируруемыми. Такой группой признается добровольное объединение плательщиков налога на прибыль на основе договора в целях исчисления и уплаты данного налога с учетом совокупного результата хозяйственной деятельности (**ст. 25.1 НК РФ**). Порядок создания, права и обязанности участников консолидированной группы и прекращение ее действия регулируется гл. 3.1 НК РФ.

### **1.4.3. Представление информации о контролируемых сделках**

По требованию инспекции налогоплательщик будет обязан представить документацию относительно конкретной контролируемой сделки (**п. 1 ст. 105.15 НК РФ**). Более того, о совершенных контролируемых сделках придется уведомлять налоговые органы (**ст. 105.16 НК РФ**). Форму уведомления нужно будет представить в свою налоговую инспекцию не позднее **20 мая** года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки.

Уведомлять налоговую инспекцию о контролируемых сделках следует в случае, когда сумма доходов по всем таким сделкам с **одним лицом** превышает **60 млн руб.**

В уведомлении нужно будет указать (**п. 3 ст. 105.16 НК РФ**):

- календарный год, за который представляются сведения;
- предметы сделок;
- сведения об участниках сделок;
- сумму полученных доходов и (или) произведенных расходов по контролируемым сделкам (с выделением сумм доходов (расходов) по сделкам, цены которых подлежат контролю).

Следует отметить, что если первоначально представленное уведомление содержит неполные сведения, неточности или ошибки, его можно будет уточнить (**п. 2 ст. 105.16 НК РФ**).

Несвоевременное представление уведомления, а также указание в нем недостоверных сведений о контролируемых сделках влечет за собой **штраф в размере 5000 руб.** Новый вид ответственности установлен в **ст. 129.4 НК РФ**.

#### **1.4.4. Проверки сделок между взаимозависимыми лицами**

**С 1 января 2012 г.** установлен специальный вид налоговых проверок: проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (**ст. 105.17 НК РФ**). Проверять соответствие цен рыночным в рамках обычной выездной или камеральной проверки нельзя. Проверки проводит ФНС России по месту своего нахождения.

Основаниями для проведения ФНС России проверки соответствия цен являются:

- уведомление о контролируемых сделках, поданное налогоплательщиком;
- извещение территориального налогового органа, который в ходе камеральной или выездной проверки выявил факты совершения незаявленных контролируемых сделок;
- выявление контролируемой сделки при проведении ФНС России повторной выездной проверки.

Решение о проведении проверки правильности применения цен может быть вынесено не позднее двух лет со дня получения уведомления или извещения. При этом в рамках проверки проверяется период, не превышающий **трех календарных лет**, предшествующих году вынесения решения.

Проведение проверки правильности применения цен **не препятствует** проведению выездных и камеральных проверок за этот же период.

По общему правилу срок проведения проверки не должен превышать **шести месяцев**.

Для определения соответствия цен сделки рыночным ФНС России вправе использовать следующие методы:

- метод сопоставимых рыночных цен;
- метод цены последующей реализации;
- затратный метод;
- метод сопоставимой рентабельности;
- метод распределения прибыли.

Правила использования всех этих методов подробно регламентированы в **гл. 14.3 НК РФ**.

Если по результатам проверки выявлено отклонение цен от рыночных, которое повлекло за собой занижение налогов, составляется акт проверки. Налогоплательщик вправе представить в ФНС России возражения на данный документ в течение 20 дней с момента его получения.

Рассмотрение акта проверки и других материалов проверки, а также вынесение решения производится в общем порядке, предусмотренном **ст. 101 НК РФ**.

Следует отметить, что недоимка, установленная в ходе проверки правильности применения цен, может быть взыскана только в судебном порядке.

Недоимка может быть взыскана в отношении следующих четырех налогов (в случае, если они затрагиваются той или иной сделкой):

- налог на прибыль;
- НДС;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- НДФЛ.

Ответственность за неуплату налога в результате применения нерыночных цен установлена **п. 1 ст. 129.3 НК РФ**: штраф в размере **40%** от неуплаченной суммы налога, но **не менее 30 000 руб.**

При доначислении налогов за периоды **2012–2013 гг.** штраф не назначался. При доначислении налогов за периоды **2014–2017 гг.** штраф составлял **20%** от неуплаченной суммы налога.



Налогоплательщик освобождается от ответственности, если представит в ФНС России документацию, обосновывающую рыночный уровень цен. По общему правилу порядок представления данной документации регулирует **ст. 105.15 НК РФ**. Если же налогоплательщик заключил соглашение о ценообразовании, то указанная документация представляется в порядке, установленном таким соглашением.

### **1.4.5. Соглашение о ценообразовании**

**Крупнейшие налогоплательщики** вправе заключить с ФНС России соглашение о ценообразовании. Это документ, который регулирует порядок определения цен и порядок применения методов ценообразования в контролируемых сделках.

В соглашении о ценообразовании предусматриваются:

- виды контролируемых сделок, в отношении которых заключается соглашение;
- порядок определения цен, описание и порядок применения методик ценообразования;
- перечень источников информации, используемых при определении соответствия цен, примененных в сделках, условиям соглашения;
- срок действия соглашения (не более трех лет);
- перечень, порядок и сроки представления документов, подтверждающих исполнение условий данного соглашения.

За рассмотрение ФНС России заявления о заключении соглашения о ценообразовании уплачивается госпошлина в размере **2 млн руб. (подп. 133 п. 1 ст. 333.33 НК РФ)**.

Если налогоплательщик соблюдает все условия соглашения о ценообразовании, то ФНС России не вправе начислять налоги, пени и штрафы в отношении тех контролируемых сделок, цены по которым согласованы в данном документе.

### **1.4.6. Симметричные корректировки**

Если ФНС России по результатам проверки доначислила одному из участников сделки налоги, другой участник

контролируемой сделки вправе скорректировать свои налоговые обязательства (**п. 1 ст. 105.18 НК РФ**). Например, если продавцу был доначислен налог на прибыль в результате увеличения облагаемых доходов, покупатель вправе уточнить свои обязательства по налогу на прибыль, увеличив свои расходы по данной контролируемой сделке.

Симметричную корректировку можно провести только после того, как лицо, которому доначислили налог, исполнило соответствующее решение ФНС России в части недоимки. Для этого необходимо получить уведомление о возможности симметричных корректировок. Данный документ ФНС России обязана направить в течение одного месяца с момента погашения недоимки. Если же решение ФНС России обжалуется в судебном порядке, уведомление направляется только после вступления в силу судебного акта.

Стоит иметь в виду, что симметричную корректировку отражают в том налоговом периоде, в котором она была произведена. Регистры налогового учета и первичных документов не корректируются.

## **1.5. ИЕРАРХИЯ НОРМАТИВНЫХ АКТОВ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

---

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

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

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

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

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

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

---

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

## ЗАДАЧИ

---

### ЗАДАЧА 1.1.

*Цель: понять иерархию нормативных актов по налогообложению*

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

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

### ЗАДАЧА 1.2

*Цель: понять иерархию нормативных актов по налогообложению*

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

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

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

### ЗАДАЧА 1.3

*Цель: понять механизм вступления в силу нормативных актов по налогообложению*

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

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

### ЗАДАЧА 1.4

*Цель: понять механизм вступления в силу нормативных актов по налогообложению*

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

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

1. Объясните процедуру внесения изменений в Налоговый кодекс РФ.
2. В чем различия между первым, вторым и третьим чтениями законопроекта?

#### **ЗАДАЧА 1.5**

*Цель: понять механизм вступления в силу нормативных актов по налогообложению*

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 1.6**

*Цель: понять сущность взаимозависимости юридических лиц согласно НК РФ*

## 2 НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

---

### Основные цели этой главы

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

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

---

#### 2.1.1. Плательщики налога на прибыль

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

- российские организации (т. е. юридические лица);
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы из источников в Российской Федерации<sup>1</sup>.

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

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

---

<sup>1</sup> Подробнее — см. книгу Молчанов С. С. «Налоги. Расчет и оптимизация» на [www.molchanov.biz](http://www.molchanov.biz).

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

1. ЗАО «Пончик» перешло на упрощенную систему налогообложения с 1 января текущего года. ЗАО освобождается от налога на прибыль по всем видам своей деятельности начиная с 1 января текущего года и до окончания применения упрощенной системы налогообложения.

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

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

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

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

### ПРИМЕР 2.1

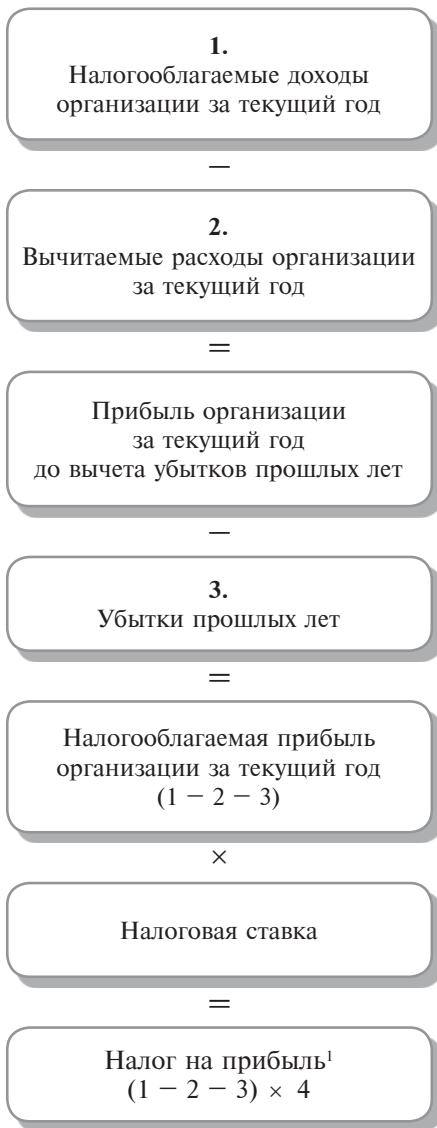
*Плательщики налога на прибыль*

## 2.1.2. Расчет налога на прибыль

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

### 1. Налогооблагаемые доходы организации за текущий год.

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



**Схема 2.1.** Базовая схема расчета налога на прибыль

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



## 2. Вычитаемые расходы организации за текущий год.

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

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

## 3. Убытки прошлых лет.

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

**До 1 января 2017 г.** размер переносимого убытка прошлых лет не был ограничен (естественно, он не мог быть больше текущей прибыли организации). **С 1 января 2017 г.** размер переносимого убытка по налогу на прибыль временно ограничивается, а именно: в отчетные и налоговые периоды **с 1 января 2017 г. по 31 декабря 2020 г.** базу нельзя уменьшать на сумму убытков прошлых периодов больше, чем на **50% (п. 2.1 ст. 283 НК РФ)**<sup>1</sup>. Данное изменение касается убытков, понесенных за налоговые периоды, начинающиеся **с 1 января 2007 г.**

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

## 4. Ставка налога.

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

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

<sup>2</sup> До 01.01.2017 г. федеральная часть составляла 2%, региональная часть — 18%.

Федеральная часть ставки является фиксированной и не может быть понижена.

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

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

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

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

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

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

#### **ПРИМЕР 2.2**

*Базовая схема  
расчета налога на  
прибыль*

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

Расходы ЗАО включают в себя:

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

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

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

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

### 2.1.3. Принципы классификации доходов и расходов

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

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

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

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

Было продано пончиков на сумму 1 000 000 руб.

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

#### ПРИМЕР 2.3

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

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

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

Расходы по аренде производственного помещения — 130 000 руб.

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

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

Ставка налога на прибыль составляет 20%.

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

<b>1. Доходы от реализации</b>	1 000 000
<b>2. Минус расходы, связанные с реализацией:</b>	
стоимость материалов	(200 000)
зарплата работникам	(300 000)
страховые взносы на зарплату	(78 000)
амортизация оборудования	(122 000)
аренда помещения	(130 000)
<b>3. Итого</b> прибыль от реализации (1–2)	170 000
<b>4. Плюс</b> доходы, не связанные с реализацией пончиков (внереализационные доходы):	
проценты по депозиту	50 000
<b>5. Минус</b> расходы, не связанные с реализацией пончиков (внереализационные расходы):	
штраф поставщикам	(10 000)
<b>6. Итого</b> прибыль от внереализационных операций (4–5)	40 000
<b>7. Прибыль</b> текущего года (3 + 6)	210 000
<b>8. Минус</b> убыток прошлого года	(100 000)
<b>9. Налогооблагаемая</b> прибыль с учетом убытка (7 – 8)	110 000
<b>10. Налог</b> на прибыль по ставке 20%	22 000

### 2.1.4. Состав доходов и расходов от реализации

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

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

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

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

Все вышеуказанные виды доходов и расходов будут подробно рассмотрены далее.

### 2.1.5. Состав внереализационных доходов и расходов

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

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

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

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

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

- проценты по долговым обязательствам любого вида, в том числе проценты, начисленные по ценным бумагам;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки валютных ценностей (за исключением выданных/полученных авансов и ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте);
- расходы по формированию резерва сомнительных долгов (для налогоплательщиков, применяющих метод начисления);
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции;

- штрафы, пени, иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;
- убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде<sup>1</sup>;
- потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций;
- убытки по сделкам уступки права требования;
- недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены.

Основные виды внереализационных доходов и расходов будут подробно рассмотрены далее.

Важнейшие промежуточные выводы:

1. **Налогооблагаемая прибыль** представляет собой разницу между доходами и расходами, учитываемыми для целей налогообложения, уменьшенную на величину налоговых убытков прошлых лет. Налогооблагаемая прибыль определяется в целом за календарный год (**налоговый период** по данному налогу). Отчетность по налогу представляется ежеквартально или ежемесячно (**отчетные периоды** по налогу).
2. Все доходы и расходы, учитываемые в целях налога на прибыль, делятся на **две группы**:
  - доходы и расходы, связанные с реализацией;
  - внереализационные доходы и расходы.
3. **Доходы, связанные с реализацией**, представляют собой выручку от продажи товаров (работ, услуг) как собственного производства (например, пончиков — см. **пример 2.3**), так и ранее приобретенных (например, меда — см. **пример 2.2**).
4. **Расходы, связанные с реализацией**, подразделяются на **четыре** большие группы:

<sup>1</sup> Если не определен точный период возникновения таких убытков.

- **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**

Логике 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<sup>1</sup>;
- 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**);
- вклады, полученные от собственников (без изменения величины уставного капитала)<sup>2</sup>.

1. ЗАО «Пончик» зарегистрировано в январе текущего года. В уставный капитал ЗАО акционерами внесен 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, 3–5, 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.

#### ПРИМЕР 2.4

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

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

<sup>2</sup> Введено с 01.01.2018 г.

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

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

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

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

#### **ПРИМЕР 2.5**

*Налогообложение операций по безвозмездной передаче имущества*

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

В текущем году между фирмами имели место следующие операции:

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

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

Налоговые последствия этих операций для компаний будут следующими.

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

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

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

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

### **2.1.7. Расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль**

#### **Общие критерии признания расходов, установленные НК РФ**

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

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

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные:

- документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией,

приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

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

#### **ПРИМЕР 2.6**

*Экономически  
обоснованные  
и документально  
подтвержденные  
расходы*

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

1. Сумма оплаты консультационных услуг. Договор на оказание услуг и акт приемки-передачи услуг отсутствуют.
2. Оплата туристической путевки для директора ЗАО «Пончик» и его супруги на отдых на Канарских островах. Все документы имеются.
3. Остаточная стоимость автомобиля для перевозки пончиков, переданного безвозмездно другому предприятию. Все документы имеются.
4. Стоимость гостиницы в Париже, куда сотрудник ЗАО ездил в деловую командировку. Имеется только счет от гостиницы на французском языке.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **ПРИМЕР 2.7**

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

В текущем году ЗАО «Пончик» осуществило следующие операции:

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

ЗАО признает доходы по методу начисления.

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

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

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

Отдельно рассмотрим порядок налогового учета расходов, связанных с различными компенсационными выплатами сотрудникам предприятий и оплатой различных благ в пользу последних. 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, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, доходы (дивиденды, проценты) по акциям или вкладам трудового коллектива организации;
- компенсационные начисления в связи с повышением цен, производимые сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства РФ;
- компенсации удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях;
- предоставление питания по льготным ценам или бесплатно, если такое питание не предусмотрено действующим законодательством или положениями трудового (коллективного) договора;
- оплата проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, если такой проезд не обусловлен технологическими особенностями производства и положениями трудового (коллективного) договора;
- оплата ценовых разниц при реализации работникам товаров (работ, услуг) по льготным ценам, т. е. ниже рыночных цен;
- оплата экскурсий и путешествий<sup>1</sup>;
- оплата занятий в спортивных секциях, кружках или клубах;

---

<sup>1</sup> По поводу оплаты путевок на лечение и отдых — см. п. 2.6.12.



- 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.

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.

#### ПРИМЕР 2.8

*Расходы, связанные с компенсационными и прочими платежами работникам, которые 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

Существует 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 признания кассового метода признания доходов*

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

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

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

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

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

Среднеквартальная выручка составит

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

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

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

Среднеквартальная выручка составит

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

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

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

Среднеквартальная выручка составит

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

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

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

### **Кассовый метод**

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

Под **получением** доходов понимается:

- поступление денег в кассу;
- поступление денег на банковский счет;
- проведение зачета взаимных требований;

- получение имущества в счет погашения задолженности;
- погашение задолженности иным способом.

### ПРИМЕР 2.10

*Кассовый метод  
признания доходов*

В марте текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило ЗАО «Осел Иа» партию меда. Продажная цена меда — 240 000 руб. (в том числе НДС — 40 000 руб.). ЗАО «Осел Иа» перечислило 120 000 руб. (в том числе НДС — 20 000 руб.) на счет ЗАО «Винни-Пятачок» в мае.

В июне того же года между фирмами был произведен взаимозачет на сумму 12 000 руб. (в том числе НДС — 2000 руб.).

В июле того же года ЗАО «Осел Иа» передало ЗАО «Винни-Пятачок» в счет оплаты меда акции компании «Роснефть» на сумму 108 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.).

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

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

в мае — 100 000 руб.;

в июне — 10 000 руб.;

в июле — 90 000 руб.

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

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

### Метод начисления

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

### ПРИМЕР 2.11

*Метод начисления*

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

товаров, согласно договору, составляет 120 000 руб. Оплату за товары ЗАО «Осел Иа» перечислило в мае текущего года.

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

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

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

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

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.

#### **ПРИМЕР 2.12**

*Отражение  
выручки по до-  
говорам с особым  
порядком перехода  
права собствен-  
ности*

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

#### **ПРИМЕР 2.13**

*Распределение  
доходов между  
периодами*

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

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

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

#### **ПРИМЕР 2.14**

*Распределение  
доходов между  
периодами про-  
порционально  
выручке*

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

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

Фактические расходы ЗАО (без НДС) составили:

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

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

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

### **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 форме (**ст. 249 НК РФ**).

В состав выручки в налоговом учете не включаются:

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

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

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

Выручка от реализации в январе составит 76 500 руб.

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

#### **ПРИМЕР 2.15**

*Определение суммы  
выручки от ре-  
ализации товаров  
(работ, услуг)*

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

## **2.3. ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫЕ ДОХОДЫ.**

### **МОМЕНТЫ ПРИЗНАНИЯ.**

### **ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГООБЛАГАЕМЫХ СУММ**

---

#### **2.3.1. Момент отражения внереализационных доходов для целей налогообложения**

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

Момент признания внереализационных доходов зависит от выбранного метода учета доходов. Если доходы определя-

ются 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 (метод начисления)**

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



<b>Вид внереализационного дохода</b>	<b>Момент отражения дохода в налоговом учете</b>
Доход при уступке налогоплательщиком-продавцом права требования долга третьему лицу Доход финансового агента (нового кредитора)	День подписания акта об уступке права требования День последующей уступки приобретенного требования или день исполнения требования первичным должником
Проценты, начисленные по договорам займа, долговым ценным бумагам и иным долговым обязательствам	Последний день месяца отчетного периода — по договорам, которые действуют более одного отчетного периода Дата прекращения договора или погашения займа — по договорам, срок действия которых составляет менее одного отчетного периода
Положительная суммовая разница (до 01.01.2015 г.) <sup>1</sup>	У продавца — дата погашения задолженности перед покупателем (в случае предварительной оплаты, полученной от покупателя, — дата реализации товаров, работ, услуг). У покупателя — дата погашения задолженности перед продавцом (в случае предварительной оплаты, сделанной продавцу, — дата приобретения товаров, работ, услуг)
Положительная курсовая разница от переоценки обязательств и требований, а также имущества в виде валютных ценностей	Наиболее ранняя дата из двух: дата совершения операции в иностранной валюте; последнее число текущего месяца

### 2.3.2. Определение суммы внереализационных доходов для целей налогообложения

Рассмотрим более подробно следующие виды внереализационных доходов:

- положительные курсовые разницы;
- положительные суммовые разницы (до 01.01.2015 г.)<sup>1</sup>;

<sup>1</sup> С 01.01.2015 г. из НК РФ исключены понятие «суммовые разницы» и специальный порядок их учета. Суммовые разницы в существовавшем понимании стали частью курсовых разниц и теперь учитываются по единым с ними правилам. Новые правила учета применяются к тем суммовым разницам, которые возникают в отношении сделок, заключенных начиная с 01.01.2015 г.

- 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 текущего месяца.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату признания дохода. Если в налоговом учете возникла **положительная курсовая разница**, то она отражается в составе внереализационных доходов.

**Положительные курсовые разницы** образуются:

- при пересчете денежных средств на валютном счете или валюты в кассе, если на дату осуществления операции с валютой (или на последний день текущего месяца) ее курс вырос;

- при пересчете дебиторской задолженности, если на дату погашения задолженности (или на последний день текущего месяца) курс валюты оказался выше, чем на дату ее возникновения;
- при пересчете кредиторской задолженности, если на дату погашения задолженности (или на последний день текущего месяца) курс валюты оказался ниже, чем на дату ее возникновения.

Курсовые разницы по выданным/полученным авансам, номинированным в иностранной валюте, **не учитываются** при налогообложении<sup>1</sup>.

ЗАО «Пончик» заключило договор с английской фирмой «АТС 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 «АТС International» оплатила счет ЗАО «Пончик» в фунтах стерлингов 15 апреля текущего года. ЗАО «Пончик» определяет доходы по методу начисления и отчитывается по налогу на прибыль ежеквартально.

#### **ПРИМЕР 2.16**

*Положительные  
курсовые разницы*

Курс фунта стерлингов составил (условно):

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

В налоговом учете:

в отчете за I квартал:

- доход в виде выручки от реализации — 150 000 руб.;
- внереализационный доход в виде положительной курсовой разницы — 3000 руб.;

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

- доход в виде выручки от реализации — 150 000 руб.;
- внереализационный доход в виде положительной курсовой разницы — 5000 руб.

### **Положительные суммовые разницы**

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

<sup>1</sup> Курсовые разницы не облагаются НДС.

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

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

В налоговом учете положительные суммовые (с 01.01.2015 г. — курсовые) разницы учитываются как внереализационные доходы, а отрицательные — как внереализационные расходы. На выручку от реализации они не влияют. С 01.01.2012 г. такие разницы не облагаются НДС.

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

#### **ПРИМЕР 2.17**

*Суммовые (курсовые) разницы*

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

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

Курс доллара США, установленный ЦБ РФ, составил:

- на дату отгрузки товаров покупателю — 76 руб./долл.;
- на дату оплаты товаров — 76,5 руб./долл.

В налоговом учете продавца отражаются:

- на дату отгрузки — выручка от реализации товаров в сумме 76 000 руб.;
- на дату оплаты — внереализационный доход в сумме 500 руб. (положительная суммовая разница).

По сделкам, заключенным до 01.01.2015 г., суммовая разница возникала однократно на дату оплаты. Порядок признания данной разницы (которая теперь приравнена к курсовым разницам) по сделкам, заключенным после 01.01.2015 г., происходит на последнее число текущего месяца или на дату оплаты, в зависимости от того, что произошло ранее.

<sup>1</sup> С 01.01.2015 г. — положительной **курсовой** разницей.

<sup>2</sup> С 01.01.2015 г. — отрицательной **курсовой** разницей.

## 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.

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

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

В налоговом учете отражаются:

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

### ПРИМЕР 2.18

*Проценты  
по коммерческим  
кредитам*

## 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 признал обязательство по уплате штрафа (пени).

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

### **Имущество, полученное безвозмездно**

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

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

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

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

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

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

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

#### **ПРИМЕР 2.19**

*Имущество, полученное безвозмездно*

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

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

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

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

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

### **Доходы (прибыль) прошлых лет, выявленные в текущем году**

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

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

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

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

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

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

### ПРИМЕР 2.20

*Доходы прошлых лет, выявленные в текущем периоде*

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

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

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

**Вариант 2.** Период совершения ошибки не установлен.

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

### Стоимость ценностей, полученных при ликвидации основных средств

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

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

### ПРИМЕР 2.21

*Стоимость ценностей, полученных при ликвидации основных средств*

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

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

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

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



## Ценности, выявленные в результате инвентаризации

В ходе инвентаризации организация может обнаружить те или иные материальные ценности, которые не отражены в бухгалтерском и налоговом учете (материалы, товары, готовая продукция и т. д.).

Рыночная цена этих ценностей отражается в составе внереализационных доходов.

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

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.).

### ПРИМЕР 2.22

*Ценности, выявленные в результате инвентаризации*

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

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

## Списанная кредиторская задолженность

Кредиторская задолженность в налоговом учете списывается:

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

Сумма списанной кредиторской задолженности включается в состав внереализационных доходов.

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

## Суммы восстановленных резервов

В налоговом учете организация может создать следующие резервы:

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

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

## Полученные дивиденды

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

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

**0%** — по доходам, **получаемым** российскими 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 РФ). Для получения права на применение ставки **0%** организация, получающая дивиденды, должна **непрерывно** владеть на протяжении не менее **365 календарных дней** не менее **50%** уставного (складочного) капитала организации, выплачивающей дивиденды.

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

С дивидендов, которые получены от **российской** организации, налог на прибыль исчисляется по ставке **13%**<sup>1</sup>. При этом

---

<sup>1</sup> До 01.01.2015 г. — 9%.

сумму налога удерживает организация, **выплатившая** дивиденды, которая выступает в роли налогового агента.

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

При этом российская организация, получившая дивиденды от иностранной организации, не вправе уменьшить свой налог на сумму налога, уплаченного иностранной организацией, если это прямо не предусмотрено международным договором об избежании двойного налогообложения<sup>1</sup>.

В текущем году ЗАО «Пончик» получило дивиденды от:

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

#### ПРИМЕР 2.23

*Дивиденды*

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

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

### Выплачиваемые дивиденды

Правила удержания налога на прибыль при выплате дивидендов российским и иностранным организациям совпадают с правилами для удержаний налога на доходы физических лиц (см. **раздел 4.13**). Ставка налога на дивиденды, выплачиваемые российским компаниям, составляет **13%**<sup>2</sup>, а иностранным компаниям — **15%**.

<sup>1</sup> Как правило, иностранная организация обязана удержать и заплатить налог в бюджет своей страны при каждой выплате дивидендов. Суммы такого налога будут приняты к зачету в РФ только в случае, если это предусмотрено международным договором между РФ и страной, где зарегистрирована иностранная организация — плательщик дивидендов. В противном случае (т. е. при отсутствии международного договора) может иметь место двойное обложение дивидендов (т. е. уплата налога с дивидендов как за границей, так и в РФ).

<sup>2</sup> До 01.01.2015 г. — 9%.

## 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 месяца каждого отчетного периода, а если договор прекращает действие до конца отчетного периода, то в момент окончания срока договора.

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

### ПРИМЕР 2.24

*Проценты  
к получению*

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

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

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

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

По состоянию на 31 октября:

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

По состоянию на 30 ноября:

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

По состоянию на 31 декабря:

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

## 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.

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

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

#### ПРИМЕР 2.25

*Доходы  
от совместной  
деятельности*

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

---

### 2.4.1. Момент признания расходов для целей налогообложения прибыли

#### Общие положения

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

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

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

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

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

### ПРИМЕР 2.26

*Методы признания расходов для целей налогообложения прибыли*

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

- 1) начислило зарплату персоналу за декабрь (выплата произведена в январе следующего года);
- 2) начислило проценты за пользование банковским кредитом (проценты выплачены в январе).

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

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

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

### Отражение расходов при использовании кассового метода

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

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

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

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

### ПРИМЕР 2.27

*Признание расходов при кассовом методе*

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

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

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

3) оплатило аренду за I квартал следующего года.

Для целей налога на прибыль доходы признаются по кассовому методу.

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

### **Отражение расходов при использовании метода начисления**

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **ПРИМЕР 2.28**

*Распределение  
расходов в целях  
налогообложения  
прибыли*

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

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

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

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

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

**ТАБЛИЦА 2.2**  
**Момент отражения в налоговом учете**  
**основных расходов, связанных с производством**  
**и реализацией (метод начисления)**

Вид расхода	Момент отражения расхода в налоговом учете
Сырье и материалы	Дата передачи в производство сырья и материалов
Услуги (работы) производственного характера	Дата подписания акта приемки-передачи таких услуг (работ)
Амортизация	Ежемесячно в порядке, установленном <b>ст. 259 и 322 НК РФ</b> (подробнее см. <b>раздел 2.7</b> )
30%-ное единовременное списание капитальных вложений	Отчетный (налоговый) период, на который приходится дата начала амортизации (подробнее см. <b>раздел 2.7</b> )
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 точный порядок признания расходов по дням предусмотрен в НК РФ только для этого типа расходов.

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

**ТАБЛИЦА 2.3**

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

<b>Вид расхода</b>	<b>Момент отражения расхода в налоговом учете</b>
Комиссионные сборы Работы (услуги), предостав- ленные сторонними органи- зациями Арендные (лизинговые) платежи Иные подобные расходы	Дата расчетов (предъявления до- кументов для расчетов) по договору либо последнее число отчетного (на- логового) периода
Компенсации за использова- ние для служебных поездок личных легковых автомоби- лей 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 дого- ворам займа и иным долго- вым обязательствам, вклю- чая ценные бумаги	Последний день месяца отчетного периода — по договорам, срок дей- ствия которых приходится более чем на один отчетный период Дата прекращения договора или по- гашения займа — по договорам, срок действия которых составляет менее одного отчетного периода

Вид расхода	Момент отражения расхода в налоговом учете
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**

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

*Дата признания прочих и внереализационных расходов в целях налогообложения прибыли*

1. В январе текущего ЗАО «Пончик» получило счет за аренду офиса за I квартал текущего года. Сумма счета — 3 600 000 руб. (в том числе НДС — 600 000 руб.).  
ЗАО признает 1 000 000 руб. расходов по аренде ежемесячно (на последнее число каждого месяца).
2. ЗАО «Пончик» ежемесячно начисляет бухгалтеру компенсацию за использование личного автомобиля для служебных поездок. Выплата производится один раз в квартал. Расход признается на дату выплаты, т. е. в том отчетном (налоговом) периоде, в котором была произведена выплата (данный расход признается в пределах установленного норматива).
3. 20 января текущего года ЗАО «Пончик» выдало под отчет своему менеджеру Виталию Мещерякову 100 000 руб. на командировочные расходы. Командировка имела место в феврале текущего года. Авансовый отчет был представлен Виталием 1 марта. Командировочные расходы признаются в целях обложения налогом на прибыль в марте.

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

## 2.4.2. Прямые и косвенные расходы

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

Причина такого разделения заключается в следующем:

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

Состав прямых расходов различен для производственных и торговых организаций.

### Прямые расходы в торговых организациях

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

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

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

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

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

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

Стоимость всех приобретенных пончиков этого вида 600 000 руб.

#### ПРИМЕР 2.31

*Распределение  
прямых расходов  
в торговых  
организациях*

Дополнительно фирма уплатила 50 000 руб. за их доставку на свой склад. По состоянию на конец года **10%** пончиков остались непроданными.

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

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

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

Выручка от перепродажи пончиков «Диетический»	1 000 000
Минус <b>прямые</b> расходы:	
стоимость приобретения (600 000 × 90%)	(540 000)
транспортные расходы (50 000 × 90%)	(45 000)
Минус <b>косвенные</b> расходы:	
зарплата работникам	(200 000)
страховые взносы на зарплату работникам	(78 000)
амортизация торгового оборудования	(62 000)
Итого налогооблагаемая прибыль	75 000

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

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

<sup>1</sup> Применение метода ЛИФО запрещено в бухгалтерском учете с 01.01.2008 г.

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

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

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

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

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

Всего было продано 25 000 шт. пончиков.

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

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

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

- 35 000 руб. + 36 000 руб. + 19 500 руб. = 90 500 руб.
- При использовании **метода ЛИФО** бухгалтеру необходимо в первую очередь списать на расходы стоимость последних партий:
- 10 000 шт. из последней партии стоимостью 39 000 руб.;
- 5000 шт. из первой партии стоимостью 17 500 руб. (35 000 руб. : 10 000 шт. × 5000 шт.).

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

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

#### ПРИМЕР 2.32

*Метод списания затрат по стоимости каждой единицы*

#### ПРИМЕР 2.33

*Методы ФИФО, ЛИФО, средней стоимости*

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

Определим **среднюю себестоимость** одного пончика.

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

Стоимость проданных пончиков, рассчитанная по **методу средней стоимости**, составит:  $3 \text{ руб. } 67 \text{ коп.} \times 25\ 000 \text{ шт.} = 91\ 750 \text{ руб.}$

### Прямые расходы в производственных организациях

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

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

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

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

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

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

#### ПРИМЕР 2.34

*Распределение прямых расходов в производственных организациях*

ЗАО «Пончик» занимается продажей двух видов пончиков — «Толстяк» и «Диетический». **Пончик «Толстяк» ЗАО «Пончик»**

**производит самостоятельно.** Пончик «Диетический» закупается на другом предприятии и перепродается.

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

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

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

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

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

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

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

Выручка от реализации	500 000
Минус <b>прямые</b> расходы:	
материалы ( $200\,000 \times 80\%$ )	(160 000)
зарплата ( $100\,000 \times 80\%$ )	(80 000)
страховые взносы ( $30\,000 \times 80\%$ )	(24 000)
амортизация оборудования ( $120\,000 \times 80\%$ )	(96 000)
Минус <b>косвенные</b> 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 начисленные страховые взносы) — 600 000 руб.;
- зарплату административного персонала (включая начисленные страховые взносы) — 420 000 руб.

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

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

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

**Вариант 2.** Прямые расходы списываются в полной сумме:

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

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



## **2.5. МАТЕРИАЛЬНЫЕ РАСХОДЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОИЗВОДСТВОМ И РЕАЛИЗАЦИЕЙ**

---

### **2.5.1. Состав материальных расходов**

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

К таким расходам, в частности, относится стоимость:

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

### **2.5.2. Определение стоимости материально-производственных запасов**

Стоимость материально-производственных запасов включает в себя:

- стоимость их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ);
- комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям;
- ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку;

- иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов.

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

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

#### **ПРИМЕР 2.36**

*Формирование  
стоимости товар-  
но-материальных  
запасов*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Подробнее указанные методы были разобраны в п. 2.4.2.

## 2.6. РАСХОДЫ НА ОПЛАТУ ТРУДА

---

### 2.6.1. Состав расходов по оплате труда

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

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

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

- зарплата, начисленная персоналу организации;
- премии за результаты работы;

- надбавки, связанные с режимом работы и условиями труда (за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, совмещение профессий и т. д.);
- расходы на оплату труда за время вынужденного прогула;
- компенсации за неиспользованный отпуск;
- средний заработок, сохраняемый за сотрудником в случаях, предусмотренных трудовым законодательством;
- начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией организации, а также сокращением ее штата;
- единовременные вознаграждения за выслугу лет;
- районные коэффициенты и надбавки за работу в тяжелых климатических условиях;
- расходы на оплату труда сотрудников, не состоящих в штате организации, за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера (например, подряда или поручения);
- платежи по договорам обязательного и добровольного страхования сотрудников;
- расходы на формирование резерва на предстоящую оплату отпусков и выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- другие выплаты сотрудникам, предусмотренные трудовыми или коллективными договорами.

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

### **2.6.2. Заработная плата**

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

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

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

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

- тарифная ставка — фиксированный размер оплаты труда работника за выполнение норм труда определенной сложности (квалификации) за единицу времени без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат;
- оклад (должностной оклад) — фиксированный размер оплаты труда работника за исполнение трудовых (должностных) обязанностей определенной сложности за календарный месяц без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

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

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

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

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

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

Если же какая-либо выплата (чаще всего премия, носящая поощрительный характер) работником «заслужена» (а не «заработана») и обусловлена не трудовыми результатами, а какими-либо событиями (например, государственными и профессиональными праздниками, участием в общественной работе, днем рождения сотрудника и др.), то она не может рассматриваться в качестве составной части заработной платы. Такие выплаты не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

### 2.6.3. Премии, включаемые в расходы организации

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

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

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

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

триваться в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль<sup>1</sup>.

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

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

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

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

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

Премирование может быть **двух видов**:

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

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

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

---

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

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

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

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

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

### **2.6.4. Доплаты к заработной плате работников, уменьшающие налоговую базу**

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

Доплаты начисляются за работы:

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

#### **Доплата за работу в сверхурочное время**

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

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

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



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

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

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

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

### **Доплата за работу в ночное время**

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

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

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

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

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

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 (**ст. 113 ТК РФ**)<sup>1</sup>.

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 не менее чем в **двойном размере (ст. 153 ТК РФ)**.

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

---

<sup>1</sup> В ряде специально оговоренных **ст. 113 ТК РФ** случаев допускается привлечение сотрудников к работе в выходные и праздничные дни без их согласия.

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

### **Оплата труда при работе во вредных и тяжелых условиях**

Труд работников 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**.

Повышенная зарплата (доплаты за тяжелую работу и работу во вредных и (или) опасных условиях труда) признается расходами, уменьшающими налоговую базу по налогу на прибыль (**п. 3 ст. 255 НК РФ**), и подлежит обложению НДФЛ и страховыми взносами.

### **2.6.5. Включение в расходы оплаты вынужденных простоев**

Временная приостановка работы организации в целом или ее отдельного подразделения считается **простоем (ст. 72.2 ТК РФ)**. За время простоя, т. е. за время, в течение которого работник, находясь на рабочем месте, не может исполнять свои трудовые обязанности, ему гарантирована оплата в порядке, установленном **ст. 157 ТК РФ**, если простой не является следствием вины работника.

Оформление вышеуказанного простоя производится путем издания **приказа** (распоряжения) руководителя предприятия, в котором указываются: причина простоя, время начала простоя, его предполагаемая продолжительность.

**Статьей 157 ТК РФ** установлен минимальный размер оплаты простоя, а именно:

- **2/3 средней заработной платы работника** (если простой произошел по вине работодателя), рассчитанной по правилам, установленным **ст. 139 ТК РФ**, исходя из фактически отработанного работником времени за 12 месяцев, предшествующих месяцу начала простоя;

- **2/3 установленной работнику тарифной ставки (оклада)**, рассчитанной пропорционально времени простоя, если простой произошел по причинам, не зависящим ни от работодателя, ни от работника.

При этом продолжительность времени, в течение которого производится оплата простоя, не ограничена.

#### ПРИМЕР 2.37

*Оплата вынужденных простоев*

**Ситуация 1.** В связи с прекращением подачи электричества в сборочный цех сборщик Сергей Потапенко простаивал 20 часов в текущем месяце. Месячная норма рабочего времени работника — 160 часов, часовая тарифная ставка работника — 90 руб. Простой возник по причине, не зависящей ни от работника, ни от работодателя, поэтому оплата простоя производится исходя из 2/3 часовой тарифной ставки в сумме 1200 руб. ( $90 \times 2/3 \times 20$ ).

**Ситуация 2.** В ЗАО «Пончик» установлена бестарифная система оплаты труда. В связи с приостановкой деятельности предприятия по причинам, не зависящим от работодателя, кондитер ЗАО Евгений Петров не работал весь месяц. Поскольку тарифная ставка Евгению не установлена, оплата за полный месяц простоя не должна быть меньше 2/3 от размера минимальной месячной оплаты труда. Если бы Евгений простаивал только половину месяца, оплата времени простоя, рассчитанная за целый месяц, была бы уменьшена на 50%.

Простои **по вине работников** (например, из-за забастовки работников) оплате **не подлежат**. Оплата времени простоя работников, не участвующих в забастовке, производится в порядке, предусмотренном **ст. 157 ТК РФ**, который был уже разобран ранее.

Расходы на оплату времени простоя работников не **по их вине** принимаются в целях налогообложения прибыли в размере, не превышающем **2/3 среднего заработка (тарифной ставки)** работника.

### 2.6.6. Выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск при увольнении сотрудника

Компенсация за неиспользованный отпуск выплачивается при увольнении работника в день увольнения. Она начисляется за все неиспользованные отпуска (**ст. 127 ТК РФ**).

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.

### **2.6.7. Выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск, если трудовые отношения с работником продолжаются**

**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 денеж-

ной 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, за исключением выплаты денежной компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении и других случаев, установленных ТК РФ.

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

Компенсация за неиспользованный отпуск облагается страховым взносом.

**Статья 126 ТК РФ** предусматривает выплату работникам компенсации за дни неиспользованного отпуска, **превышающие 28 дней**. Получить компенсацию за неиспользованный отпуск в пределах 28 дней они не имеют права (за исключением случая увольнения из организации, см. п. 2.6.7).

Суммы компенсаций, выплаченные в нарушение порядка, установленного **ст. 126 ТК РФ**, не могут уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль.

### **2.6.8. Выплаты работникам, увольняемым по сокращению численности (штата)**

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.

Если решение о сокращении численности или штата работников может привести к массовому увольнению работни-

ков, — не позднее чем за **три месяца** до начала проведения мероприятия.

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) (**ст. 178 ТК РФ**).

Приведенная выше норма означает, что за первый месяц после увольнения работнику обязательно выплачивается выходное пособие, а за второй месяц после увольнения работника за ним сохраняется средний заработок, но только в случае, если он не трудоустроен. Поэтому начисление среднего заработка не может быть произведено ранее чем по истечении второго месяца после увольнения.

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**).

Леонид Сарафанов был уволен из ЗАО «Пончик» в связи с сокращением штата 16 марта текущего года. За первый месяц после увольнения (с 17 марта по 16 апреля) г-ну Сарафанову выплачивается выходное пособие в размере его среднего заработка за 12 календарных месяцев, предшествовавших месяцу увольнения, т. е. с марта прошлого года по февраль текущего года.

В мае текущего года г-н Сарафанов обратился в организацию с заявлением о выплате ему среднего заработка за второй месяц после увольнения и представил копию трудовой книжки, в которой сделана запись о приеме его на работу в ЗАО «Баранка» 10 мая текущего года.

В указанных обстоятельствах Леониду должен быть выплачен средний заработок за период с 17 апреля по 9 мая текущего года.

#### **ПРИМЕР 2.38**

*Выплаты увольняемым работникам*

Выплаты в размере среднего заработка на период трудоустройства не производятся, если увольняемый работник является:

- совместителем;
- работником, принятым на сезонные работы (размер пособия в этом случае составит двухнедельный средний заработок, **ст. 296 ТК РФ**);
- работником, с которым заключен трудовой договор на срок до двух месяцев, если иное не установлено трудовым или коллективным договором (**ст. 292 ТК РФ**).

Особый порядок выплаты указанных компенсаций предусмотрен для лиц, уволенных из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях (**ст. 81 ТК РФ**).

В соответствии со **ст. 180 ТК РФ** о предстоящем увольнении в связи с ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников организации (за исключением случаев, когда сокращение численности или штата работников может привести к массовому увольнению работников) работники предупреждаются работодателем персонально и под роспись не менее чем за два месяца до увольнения.

При этом в общем случае увольнение работников в связи с указанными причинами до истечения двухмесячного срока не допускается.

В то же время работодатель с письменного согласия работника имеет право расторгнуть с ним трудовой договор до истечения указанного срока, выплатив ему дополнительную компенсацию в размере среднего заработка работника, исчисленного пропорционально времени, оставшегося до истечения срока предупреждения об увольнении (**ст. 180 ТК РФ**).

#### **ПРИМЕР 2.39**

*Выплаты увольняемым работникам*

2 октября ЗАО «Пончик» предупредило Леонида Сарафанова об увольнении в связи с сокращением штата с 4 декабря. В связи с резким сокращением объемов производства работодатель предложил работнику расторгнуть трудовой договор до истечения срока предупреждения — 25 октября. Г-н Сарафанов согласился.



Работодатель обязан выплатить Леониду дополнительную компенсацию в размере среднего заработка, приходящегося на рабочие дни в периоде с 26 октября по 4 декабря — 27 рабочих дней.

Трудовой кодекс РФ не предоставляет права требовать выплаты дополнительной компенсации работнику, предупрежденному об увольнении по сокращению численности или штата организации и принявшему решение расторгнуть договор до истечения срока предупреждения **по своей инициативе**, поскольку предполагается, что изначально работодатель рассчитывает на то, что работник доработает в организации до конца срока предупреждения. И только тогда, когда расторгнуть трудовой договор досрочно **предлагает работодатель**, работник имеет право на возмещение не полученного в связи с увольнением заработка (в сумме среднего заработка, начисленного за оставшиеся не отработанными до окончания срока предупреждения дни).

**Рассматриваемая компенсация не заменяет собой и не отменяет выплату выходного пособия и среднего заработка на период трудоустройства, предусмотренных ст. 178 ТК РФ, которые были разобраны ранее.**

В случае расторжения трудового договора с **руководителем организации, его заместителями и главным бухгалтером в связи со сменой собственника имущества организации** новый собственник обязан выплатить указанным работникам компенсацию в размере не ниже их **трех** средних месячных заработков (**ст. 181 ТК РФ**).

В случае прекращения трудового договора с **руководителем организации** в соответствии с **п. 2 ст. 278 ТК РФ**<sup>1</sup> при отсутствии виновных действий (бездействия) руководителя ему выплачивается компенсация в размере, определяемом трудовым договором, но не ниже **трехкратного** среднего месячного заработка.

При увольнении с **гражданской службы** в связи с **реорганизацией государственного органа** или **изменением его**

---

<sup>1</sup> В связи с принятием уполномоченным органом юридического лица, либо собственником имущества организации, либо уполномоченным собственником лицом (органом) решения о прекращении трудового договора.

**структуры, ликвидацией** государственного органа либо **сокращением должностей** гражданской службы гражданского служащему выплачивается компенсация в размере **четырёхмесячного денежного содержания**. Выходное пособие при этом не выплачивается.

Указанные выплаты **в размерах, предусмотренных законодательством, уменьшают налогооблагаемую прибыль организации в составе расходов** на оплату труда. Налогом на доходы физических лиц (НДФЛ) и единым социальным налогом (ЕСН) они не облагаются.

Помимо вышеперечисленного начиная с 1 января 2015 г. в вычитаемые расходы на оплату труда также включаются выходные пособия, выплачиваемые работодателем при прекращении трудового договора, если эти пособия предусмотрены трудовыми договорами и (или) отдельными соглашениями сторон (например, соглашениями о расторжении трудового договора).

Начиная с 1 января 2015 г. могут быть признаны расходами, уменьшающими налоговую базу по налогу на прибыль, компенсационные выплаты (независимо от их названия и размера), производимые в пользу работника, с которым трудовой договор расторгается по соглашению сторон.

### **2.6.9. 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-правовому 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.

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» будут включены 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.).

#### **ПРИМЕР 2.40**

*Отнесение на затраты выплат по договорам подряда*

По гражданско-правовому договору отпуск не полагается. Если в таком договоре установлено, что работа должна быть **произведена** 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.

## **2.6.10. 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**.

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.

**ТАБЛИЦА 2.4**  
**Особенности учета расходов**  
**по договорам**  
**добровольного страхования сотрудников**

<b>Вид договора страхования</b>	<b>Условия страхования</b>	<b>Максимальная сумма расходов, уменьшающая налоговую базу</b>
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)	<b>Общая сумма расходов</b> по страхованию жизни и добровольному пенсионному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению), уменьшающая налогооблагаемую базу, не должна превышать <b>12%</b> от суммы расходов на оплату труда ( <b>п. 16 ст. 255 НК РФ</b> )

Вид договора страхования	Условия страхования	Максимальная сумма расходов, уменьшающая налоговую базу
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 <b>5 лет</b>	<b>Общая сумма расходов</b> по страхованию жизни и добровольному пенсионному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению), уменьшающая налогооблагаемую базу, не должна превышать <b>12%</b> от суммы расходов на оплату труда ( <b>п. 16 ст. 255 НК РФ</b> )
Добровольное медицинское страхование	Минимальный срок договора — 1 год. Договор должен предусматривать оплату страховщиком медицинских расходов работников	<b>6%</b> от суммы расходов на оплату труда ( <b>п. 16 ст. 255 НК РФ</b> )
Добровольное личное страхование жизни или страхование утраты работником трудоспособности	Договор должен предусматривать выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица	<b>15 000 руб. в год</b> на одного застрахованного работника ( <b>п. 16 ст. 255 НК РФ</b> )
* Начиная с 1 января 2010 г. сюда относятся также затраты работодателей непосредственно на оплату медицинских услуг, оказываемых сотрудникам. Договор с медицинской организацией должен быть заключен на срок <b>не менее одного года</b> , а сама организация <b>должна иметь лицензию</b> на осуществление медицинской деятельности. <b>6%</b> от суммы расходов на оплату труда является <b>общим лимитом</b> для признания данных расходов (взносов по договорам страхования и непосредственной оплаты услуг медицинским учреждениям).		

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.

### **2.6.11. 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.

Величину резервируемых сумм на оплату отпусков организация рассчитывает самостоятельно путем составления специальной сметы по данным расходам (включая суммы начисленных страховых взносов во внебюджетные фонды).

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

#### ПРИМЕР 2.41

*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 страховых взносов) 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 страховых взносов) 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.

### 2.6.12. 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 экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий; подробнее см. п. 2.1.7).

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

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

Все эти затраты можно списывать только в том случае, если фирма, где работает сотрудник, заключит договор о реали-



зации туристского продукта с туроператором или турагентом напрямую.

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

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

## 2.7. АМОРТИЗАЦИЯ

---

### 2.7.1. Понятие амортизируемого имущества для целей налогообложения

#### Общие положения

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

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

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.

---

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

## Основные средства

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

К основным средствам, в частности, относятся:

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

Основные средства амортизируются при условии их использования в **производственных целях** или **для управленческих нужд** организации, если срок такого использования **превышает 12 месяцев**. Основные средства первоначальной стоимостью **100 000 руб. и менее**<sup>1</sup> не амортизируются, а единовременно<sup>2</sup> включаются в состав **прочих расходов**.

### ПРИМЕР 2.42

*Критерии для признания имущества основным средством в налоговом учете*

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

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

## Нематериальные активы

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

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

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

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

К нематериальным активам, в частности, относятся:

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

Нематериальные активы амортизируются, если они используются в **производственных целях** или **для управленческих нужд** организации и срок такого использования **превышает 12 месяцев**. Нематериальные активы первоначальной стоимостью **100 000 руб. и менее**<sup>1</sup> не амортизируются, а единовременно<sup>2</sup> включаются в состав **прочих расходов**.

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

В налоговом учете ЗАО отражается нематериальный актив, подлежащий амортизации.

2. ЗАО «Пончик» приобрело диск с электронной программой для

#### **ПРИМЕР 2.43**

*Критерии для признания имущества нематериальным активом в налоговом учете*

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

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

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

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

### Неотделимые улучшения арендованных основных средств

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

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

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

#### ПРИМЕР 2.44

*Амортизация неотделимых улучшений арендуемого имущества*

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

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

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

**Вариант 2.** ЗАО «Осел Иа» **не возместило** ЗАО «Пончик» стоимость неотделимых улучшений. ЗАО «Пончик» амортизирует улучшения исходя из десятилетнего срока полезного использования начиная с февраля текущего года (т. е. месяца, следующего за месяцем ввода улучшений в эксплуатацию). Срок договора аренды значения не имеет. Амортизация производится ЗАО «Пончик» до прекращения срока договора аренды.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **ПРИМЕР 2.45**

*Амортизация имущества, переданного в текущую аренду и в финансовый лизинг*

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

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

- имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;
- имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное

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

#### **ПРИМЕР 2.46**

*Имущество, не подлежащее амортизации в налоговом учете*

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

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

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

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

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

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

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

- переданные (полученные) по договорам в **безвозмездное пользование**;
- переведенные по решению руководства организации на **консервацию** продолжительностью **свыше трех месяцев**;
- находящиеся по решению руководства организации на **реконструкции и модернизации** продолжительностью **свыше 12 месяцев**<sup>1</sup>.

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.

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

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

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

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

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

### **2.7.3. Определение первоначальной стоимости амортизируемого имущества в налоговом учете**

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

#### **ПРИМЕР 2.47**

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

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

**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<sup>1</sup>;
- 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);

---

<sup>1</sup> Вопрос о невключении в стоимость импортного основного средства остается спорным. Согласно Письму Министерства финансов РФ № 03-03-06/1/413 от 08.07.2011 г., на которое ссылается ФНС РФ в своем Письме № ГД-4-3/7660 от 22.04.2014 г., таможенные пошлины следует учитывать в первоначальной стоимости основных средств. Однако в том же письме говорится следующее: «Мнение Департамента, приведенное в настоящем письме, не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России № 03-02-07/2-138 от 07.08.2007 г. направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем Письме».



- курсовые (до 01.01.2015 г. — суммовые) разницы, связанные с покупкой основного средства;
- проценты по займам и кредитам, полученным для покупки основного средства, независимо от времени их начисления;
- сборы, связанные с регистрацией права собственности на основное средство.

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

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

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

**Основные средства, полученные в качестве вклада в уставный капитал**, отражаются в налоговом учете по остаточной 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 страховых взносов во внебюджетные фонды, начисленных на оплату труда строительных рабочих;
- амортизация строительных машин и оборудования.

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

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

### **Определение первоначальной стоимости амортизируемого имущества, являющегося предметом лизинга**

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

### **Определение первоначальной стоимости амортизируемых нематериальных активов**

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

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

#### **2.7.4. Изменение первоначальной стоимости 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 2.48

*Амортизируемое имущество, переданное в безвозмездное пользование и находящееся на модернизации*

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

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

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

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

#### ПРИМЕР 2.49

*Влияние переоценок на стоимость основных средств по данным налогового учета*

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

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

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

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

### 2.7.6. Определение срока полезного использования амортизируемого имущества

#### Срок полезного использования основных средств

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

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

Срок полезного использования определяется налогоплательщиком **самостоятельно с учетом Классификации**

**основных средств**, включаемых в амортизационные группы, утвержденной **Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1** (далее — Классификация основных средств)<sup>1</sup>.

### **Увеличение срока полезного использования основных средств**

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

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

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

### **Срок полезного использования нематериальных активов**

Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации

---

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

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

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

Для основных средств, введенных в эксплуатацию до 1 июля 2017 г., не нужно пересчитывать норму амортизации, если по новому справочнику основные средства относятся к другой амортизационной группе. Для основных средств, введенных в эксплуатацию с 1 января 2017 г., необходимо указывать амортизационные группы и сроки полезного использования согласно новому справочнику. Сравнить старые и новые коды ОКОФ можно в Приказе Росстандарта № 458 от 21.04.2016 г.

или применяемым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами.

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

### 2.7.7. Амортизационные группы и подгруппы

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

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

Распределение основных средств по группам производится в соответствии с **Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1**.

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

Если организация закрепила в учетной политике **нелинейный метод** начисления амортизации, а также если к объек-

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

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

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

### **2.7.8. Начисление амортизации основных средств в налоговом учете<sup>1</sup>**

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

Налогоплательщик **имеет право** включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере **не более 10%** первоначальной стоимости **основных средств**, а также расходы, понесенные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения и частичной ликвидации основных средств (**п. 1.1 ст. 259 НК РФ**).

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

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

---

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

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

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

#### **ПРИМЕР 2.50**

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

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

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

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

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

#### **Общий порядок начисления амортизации по основным средствам**

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

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



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

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

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

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

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

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

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

## Методы начисления амортизации

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

- линейный;
- нелинейный.

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

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

### ПРИМЕР 2.51

*Начало и окончание  
начисления  
амортизации  
в налоговом учете*

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

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

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

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

#### **ПРИМЕР 2.52**

*Линейный метод  
начисления амортизации*

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

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

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

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

Порядок применения **линейного метода** начисления амортизации с момента введения в действие **гл. 25 НК РФ** не менялся<sup>1</sup>.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **ПРИМЕР 2.53**

*Переход на нелинейный метод начисления амортизации*

#### **ПРИМЕР 2.54**

*Применение нелинейного метода при начислении амортизации для вновь приобретенных основных средств*

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

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

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

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

#### **ПРИМЕР 2.55**

*Приобретение объектов основных средств, бывших в употреблении*

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

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

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

#### **ПРИМЕР 2.56**

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

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

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

При применении нелинейного метода амортизации организация не может самостоятельно рассчитывать нормы амортизации. Эти нормы установлены в **ст. 259.2 НК РФ**.

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
1-я	14,3
2-я	8,8
3-я	5,6
4-я	3,8
5-я	2,7
6-я	1,8
7-я	1,3
8-я	1,01
9-я	0,8 <sup>1</sup>
10-я	0,7 <sup>1</sup>

В январе ЗАО «Пончик» приобрело автомобиль. Срок полезного использования автомобиля — 48 месяцев. Он относится к 3-й амортизационной группе. Норма амортизации составляет 5,6%. Автомобиль введен в эксплуатацию в месяце приобретения. Предположим, это единственное основное средство ЗАО «Пончик» и в первом полугодии оно больше не приобретало основные средства.

Поэтому амортизационная группа состоит из одного объекта. Предположим, что первоначальная стоимость автомобиля за вычетом единовременного списания составляет 360 000 руб.

#### ПРИМЕР 2.57

*Расчет амортизации нелинейным методом*

Показатель	Суммы и расчеты
Амортизируемая стоимость	360 000 руб.
<b>Срок полезного использования</b>	<b>Значения не имеет.</b> Основное средство относится к 3-й амортизационной группе
<b>Формула расчета ежемесячной амортизации</b>	<b>Суммарный баланс амортизационной группы × Норма амортизации</b>
<b>Амортизация за февраль</b>	<b>20 160 руб.</b> (360 000 руб. × 5,6%)
Амортизация за март	<b>19 031 руб.</b> (339 840 руб. × 5,6%)
Амортизация за апрель	<b>17 965 руб.</b> (320 809 руб. × 5,6%)
Итого начислено за 3 месяца	57 156 руб.

При выбытии объекта из состава амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость такого объекта (**п. 1 ст. 257 НК РФ**)<sup>1</sup>. Она определяется по следующей формуле:

$$Sn = S \times (1 - 0,01 \times k)^n,$$

где ***Sn*** — остаточная стоимость объекта по истечении *n* месяцев после его включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);

***S*** — первоначальная (восстановительная) стоимость объекта;

***n*** — количество полных<sup>2</sup> месяцев, прошедших со дня включения объекта в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня его исключения из состава этой группы (подгруппы). При этом в расчет не включается период (в полных месяцах), в течение которого такой объект не входил в состав амортизируемого имущества;

***k*** — норма амортизации.

Хотя в формуле фигурирует только первоначальная стоимость объекта, для тех основных средств, которые были включены в состав амортизационной группы для начисления амортизации по своей остаточной стоимости, в формуле должна использоваться их остаточная стоимость.

#### **ПРИМЕР 2.58**

*Уменьшение суммарного баланса амортизационной группы из-за выбытия основного средства*

Предположим, что остаточная стоимость основных средств, входящих в 3-ю амортизационную группу, на 1 января текущего года составила 1 млн руб.

<sup>1</sup> НК РФ не уточняет, когда именно должно произойти уменьшение суммарного баланса группы при выбытии основного средства. Однако, поскольку ранее в этом же пункте сказано, что в случае ввода в эксплуатацию новых основных средств коррекция суммарного баланса происходит на 1-е число следующего месяца, полагаю, что аналогичный подход должен быть применен и при выбытии основных средств.

<sup>2</sup> Слово «полных» вызывает недоумение, так как амортизация начисляется также и в месяц выбытия основного средства, который всегда будет неполным месяцем. Если следовать НК РФ буквально, то в результате расчета получится остаточная стоимость основного средства на 1-е число месяца, в котором произошло выбытие. Окончательная остаточная стоимость должна определяться на последнее число указанного месяца с учетом как полных, так и неполных месяцев.

**Сценарий 1. Поступлений и выбытий основных средств в данной группе в течение года не было.**

Суммарный баланс 3-й группы на 1 января — 1 млн руб. (дано).

Суммарный баланс 3-й группы на 31 декабря неизвестен, но его легко можно рассчитать. Этот баланс равен

$$1\,000\,000 \times (1 - 0,01 \times 5,6)^{12} = 500\,800 \text{ руб.}$$

Амортизация за текущий год равна разнице между суммарными балансами на начало и конец года. Амортизация равна

$$1\,000\,000 - 500\,800 = 499\,200 \text{ руб.}$$

**Сценарий 2. В марте из группы выбывает основное средство остаточной стоимостью 100 000 руб.**

Найдем остаточную стоимость этого основного средства на момент выбытия. Она равна:  $100\,000 \times (1 - 0,01 \times 5,6)^3 = 84\,123 \text{ руб.}$

Суммарный баланс группы в целом на 31.03 составит

$$1\,000\,000 \times (1 - 0,01 \times 5,6)^3 = 841\,232 \text{ руб.}$$

Этот баланс с 1 апреля должен быть уменьшен на остаточную стоимость выбывшего основного средства и равен

$$841\,232 - 84\,123 = 757\,109 \text{ руб.}$$

Суммарный баланс 3-й группы на 31 декабря будет рассчитан как  $757\,109 \times (1 - 0,01 \times 5,6)^9 = 450\,720 \text{ руб.}$

Общая амортизация по третьей группе за год составит  $1\,000\,000 - 84\,123$  (остаточная стоимость выбывшего основного средства)  $- 450\,720 \text{ руб.}$  (суммарный баланс 3-й группы на 31.12)  $= 465\,157 \text{ руб.}$

Если суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) составит **менее 100 000 руб.**, то ее можно сразу списать на внереализационные расходы. Причем сделать это можно будет в месяце, следующем за месяцем, в котором указанное требование выполнено (**п. 12 ст. 259.2 НК РФ**). Данное правило работает, если в вышеуказанном (следующем) месяце суммарный баланс не увеличился в результате ввода в эксплуатацию новых объектов.

**Применение специальных понижающих и повышающих коэффициентов**

По основным средствам, работающим в агрессивной среде или в многосменном режиме, а также имеющим высокую энергетическую эффективность (в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством РФ), норма амортизации может быть **увеличена максимум в два раза**

**(п. 1 ст. 259.3 НК РФ).** Однако это правило действует, если такие объекты были приняты на учет до **1 января 2014 г.** Соответственно, если принятие на учет произошло после указанной даты, то специальный коэффициент не применяется.

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 **(п. 3 ст. 259.3 НК РФ)**. **С 1 января 2014 г.** установлен запрет на одновременное применение к основной норме амортизации нескольких повышающих коэффициентов **(п. 5 ст. 259.3 НК РФ)**.

### **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.

Срок полезного использования основных средств, бывших в эксплуатации, уменьшается на фактический срок использования таких средств их бывшими владельцами **(п. 7 ст. 258 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 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 30% (10%) стоимости в отношении каких бы то ни было нематериальных активов **не предусмотрено**.

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

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

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

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

## 2.8. ПРОЧИЕ РАСХОДЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОИЗВОДСТВОМ И РЕАЛИЗАЦИЕЙ

---

### 2.8.1. Состав прочих расходов

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

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

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

### 2.8.2. Расходы по аренде имущества

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

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

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

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

ЗАО «Пончик» произвело текущий ремонт склада.

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

#### **ПРИМЕР 2.59**

*Расходы по ремонту арендованного имущества*

### **2.8.3. Юридические услуги**

К **юридическим** услугам относятся:

- правовое консультирование по всем отраслям права;
- правовая работа по обеспечению хозяйственной деятельности;
- представительство в суде;
- правовая экспертиза учредительных и других документов;
- составление заявлений, договоров, исков, соглашений, контрактов, претензий и других юридических документов и т. д.

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

### **2.8.4. Консультационные, информационные, посреднические и аудиторские расходы**

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

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 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Таковыми услугами, в частности, являются:

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

## **2.8.5. Права на использование программ и баз данных для ЭВМ**

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

Если затраты по покупке **исключительных** прав на использование программ и баз данных не превышают **40 000 руб.**, то они включаются в состав **прочих расходов** и не амортизируются.

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

---

<sup>1</sup> До 1 января 2016 г. — 40 000 руб.; до 1 января 2012 г. — 20 000 руб.

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

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

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

#### ПРИМЕР 2.60

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

### 2.8.6. Расходы на имущественное страхование

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

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

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

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

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

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

#### ПРИМЕР 2.61

*Расходы по добровольному страхованию имущества*

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

### **2.8.7. Таможенные пошлины, налоги и сборы, не включаемые в цену товаров**

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ, таможенные пошлины учитываются в налоговом учете в составе прочих расходов<sup>1</sup>.

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

- земельного налога;
- налога на имущество.

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

### **2.8.8. Расходы на рекламу**

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

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

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

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

---

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

ТАБЛИЦА 2.5

Вид расходов на рекламу	Норматив
Реклама через средства массовой информации (объявления в печати, по радио, телевидению) и телекоммуникационные сети <sup>1</sup>	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 <b>1%</b> выручки от реализации <b>(без НДС)</b>
Иные виды рекламы (например, затраты на разработку и распространение рекламных писем, открыток, этикеток, фирменных пакетов и т. д.)	Не более <b>1%</b> выручки от реализации <b>(без НДС)</b>

В текущем году расходы ЗАО «Пончик» на рекламу пончиков в средствах массовой информации составили 2 400 000 руб. (в том числе НДС — 400 000 руб.).

#### ПРИМЕР 2.62

*Расходы  
на рекламу*

Призы для победителей рекламной кампании пончиков обошлись ЗАО еще в 600 000 руб. (в том числе НДС — 100 000 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.).

До 1 января 2015 г. сумма НДС по сверхнормативным расходам на рекламу к налоговому вычету не принималась и не уменьшала

<sup>1</sup> С 1 января 2012 г. — также затраты на изготовление или распространение социальной рекламы с учетом подп. 3.2 п. 3 ст. 149 НК РФ.

налогооблагаемую прибыль фирмы. Начиная с 1 января 2015 г. вышеуказанная сумма НДС принимается к вычету.

### **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 08.02.2002 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).

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

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

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

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

#### ПРИМЕР 2.63

*Компенсация за использование личного автотранспорта в служебных целях*

## 2.8.10. Расходы, связанные с командировками

### Общие положения

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

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

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

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

Командированному работнику оплачиваются:

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

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

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

### Суточные

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

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

#### ПРИМЕР 2.64

##### *Суточные*

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

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

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

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

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

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

Аналогичные правила применяются для определения последнего дня командировки.

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

#### ПРИМЕР 2.65

*Расчет суточных*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Если суточные выдаются сверх установленных норм, то сумма превышения облагается НДФЛ и страховыми взносами<sup>1</sup>.

#### **ПРИМЕР 2.66**

*Налоговый учет суточных, превышающих установленные нормы*

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

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

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

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

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

<sup>1</sup> Обложение страховыми взносами сумм превышения введено с 01.01.2017 г.

Сумма превышения суточных над нормативом для НДФЛ составит:  $6600 - 2100 = 4500$  руб.

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

### **Расходы по найму жилого помещения**

Работнику возмещается вся сумма расходов по найму жилого помещения.

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

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

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;
- сумму страховых платежей по обязательному страхованию пассажиров на транспорте;
- стоимость проезда транспортом общего пользования<sup>1</sup> к станции (пристани, аэропорту), если она находится за чертой населенного пункта.

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.

---

<sup>1</sup> В отношении аналогичных расходов на такси имеются противоречивые разъяснения Минфина РФ. Вопрос о включении данных затрат в расходы остается спорным, несмотря на то, что положения **подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ** не запрещают учитывать эти затраты в качестве 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<sup>1</sup>.

#### **ПРИМЕР 2.67**

*Представительские расходы*

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

1. На организацию завтраков, обедов и ужинов представителей других фирм — 240 000 руб. (в том числе НДС — 40 000 руб.).

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

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

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

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

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

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

### **2.8.12. Расходы на подготовку и переподготовку кадров и оценку квалификации работников**

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

В прочие расходы для целей налогообложения прибыли включаются расходы налогоплательщика на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным про-

<sup>1</sup> Данное положение остается в силе и в 2016 г.



граммам, а также на профессиональную подготовку и переподготовку его работников (**подп. 23 п. 1 ст. 264 НК РФ**).

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

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

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

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

Не признаются расходами на обучение расходы, связанные с организацией развлечений, отдыха или лечения сотрудников, а также расходы по содержанию образовательных учреждений и выполнению для них бесплатных работ (бесплатных услуг).

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

Для проведения независимой оценки квалификации работника потребуется его письменное согласие. Учесть расходы организация сможет, если оценка проведена на основании договора об оказании соответствующих услуг и ей подвергалось лицо, заключившее с налогоплательщиком трудовой договор.

## 2.9. ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫЕ РАСХОДЫ

---

### 2.9.1. Состав внереализационных расходов. Момент их признания для целей налогообложения

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

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

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

В данном разделе будут рассмотрены следующие виды внереализационных расходов:

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

### 2.9.2. Расходы на уплату процентов по долговым обязательствам

#### Общие положения

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

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

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

**С 1 января 2015 г.** ранее действовавшее нормирование процентов было отменено. По общему правилу их можно включать в состав расходов исходя из фактической ставки (**абз. 2 п. 1 ст. 269 НК РФ** в редакции Федерального закона от 28.12.2014 г. № 420-ФЗ).

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

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

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

Если ставка ниже минимального значения установленного интервала предельных значений, то банк должен признать процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, своим доходом.

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

Валюта долгового обязательства	Минимальное значение интервала	Максимальное значение интервала
Рубль (с 1 января по 31 декабря 2015 г.)	75% от ставки рефинансирования ЦБ РФ	180% от ставки рефинансирования ЦБ РФ
Рубль (с 1 января 2016 г.)	75% от ключевой ставки ЦБ РФ	125% от ключевой ставки ЦБ РФ

Валюта долгового обязательства	Минимальное значение интервала	Максимальное значение интервала
Евро	Ставка EURIBOR + 4%	Ставка EURIBOR + 7%
Юань	Ставка SHIBOR + 4%	Ставка SHIBOR + 7%
Фунт стерлингов	Ставка ЛИБОР + 4%	Ставка ЛИБОР + 7%
Швейцарский франк или японская иена	Ставка ЛИБОР + 2%	Ставка ЛИБОР + 5%
Другие валюты	Ставка ЛИБОР в долларах США + 4%	Ставка ЛИБОР в долларах США + 7%

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

### 2.9.3. Списание дебиторской задолженности

#### Списание задолженности без образования резерва по сомнительным долгам

Дебиторская задолженность подлежит списанию:

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

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

#### ПРИМЕР 2.68

*Списание дебиторской задолженности без образования резерва по сомнительным долгам*

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

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

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

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

### **Списание задолженности путем образования резерва по сомнительным долгам**

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

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

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

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

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

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

**С 1 января 2017 г.** в НК РФ установлено, что, если у организации есть встречное обязательство перед задолжавшим ей

контрагентом, то сомнительным долгом она может считать лишь сумму, превышающую размер этого обязательства.

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

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

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

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

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

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

Эта разница включается в состав внереализационных доходов.

#### **ПРИМЕР 2.69**

*Списание дебиторской задолженности без образования резерва по сомнительным долгам*

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

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

	На 30.06	На 30.09	На 31.12	На 31.03 следую- щего года
1. Выручка (без НДС) нарастающим итогом	300	800	1800	500
2. Просроченные долги сроком более 90 дней (с НДС)	0	40	80	120
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	100

В октябре текущего года ЗАО списало задолженность одного дебитора на сумму 30 000 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 следую- щего года
Согласно инвентари- зации дебиторов	35	90	150	200
С учетом 10%-ного ограничения	30	80	150	180
Сумма расхода по налогу на прибыль (нарастающим итогом)				
	(30)	(80)	(180)*	(30)**

\* 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) = 180 тыс. руб.

\*\* Величина расхода за I квартал следующего года определяется с учетом наибольшей из двух величин: 10% от выручки за прошлый год (180 тыс. руб.) и 10% от выручки за текущий квартал (50 тыс. руб.) Поскольку начальный баланс резерва – 150 тыс. руб., дополнительный расход составляет 30 тыс. руб.

## 2.10. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПРИБЫЛИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ИМУЩЕСТВА

---

### Продажа основных средств

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

- 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 2.70

*Отражение в налоговом учете результатов от продажи основных средств и материалов*

В сентябре 2019 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 — 240 000 руб. (в том числе НДС — 40 000 руб.). Материалы были проданы за 12 000 руб. (в том числе НДС — 2000 руб.).

Агрегат был приобретен в январе 2017 г. за 590 000 руб. (в том числе 90 000 руб. — НДС). Весь НДС при покупке был принят к вычету. В момент приобретения агрегата ЗАО не использовало свое право на единовременное списание до 30% его стоимости.

Срок эксплуатации агрегата по правилам бухгалтерского учета составляет 6 лет, по правилам налогового учета — 5 лет. Стоимость приобретения материалов составила 24 000 руб. (в том числе 4000 руб. — НДС).

Результат от реализации агрегата:

Выручка	240 000
НДС	(40 000)
Остаточная стоимость в налоговом учете*	(233 333)
Убыток от реализации	(33 333)
* Амортизация равна: $500\,000 \text{ руб.} \times (11 + 12 + 9) : (5 \times 12) = 266\,667 \text{ руб.}$ Остаточная стоимость равна: $500\,000 \text{ руб.} - 266\,667 \text{ руб.} = 233\,333 \text{ руб.}$	

Убыток по налогу на прибыль учитывается равномерно в течение 28 месяцев, что равно разнице между общим установленным сроком использования основного средства (5 лет, или 60 месяцев) и фактическим сроком его использования (32 месяца).

Результат от реализации материалов:

Выручка	11 800
НДС	(1800)
Стоимость приобретения	(20 000)
Убыток от реализации	(10 000)
Убыток принимается в полной сумме в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошла реализация основного средства	

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

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

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

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

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

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

---

### **2.11.1. Определение суммы убытка прошлых лет при расчете налогооблагаемой прибыли**

Налогооблагаемая прибыль может быть уменьшена на всю сумму полученного в предыдущие налоговые периоды убытка или на часть этой суммы. Суммы убытков определяются по данным налогового учета согласно положениям **ст. 283 НК РФ.**

В общем случае величина убытка определяется по итогам календарного года.

Перенос убытков на будущее не ограничен во времени<sup>1</sup>.

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

---

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

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

#### ПРИМЕР 2.71

*Перенос убытков прошлых лет*

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

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

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

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

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

$10 + 12 = 22$  млн руб.

Расчет облагаемой прибыли ЗАО «Пончик», млн руб.

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

### 2.11.2. Инвестиционный налоговый вычет

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

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

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

новые средства **третьей–седьмой амортизационных групп**<sup>1</sup>. Если организация будет применять вычет, то это решение затронет все ее основные средства, по которым он возможен.

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

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

Конкретные параметры вычета регулируются законом субъектов РФ<sup>2</sup>.

Отдельные категории налогоплательщиков, указанные в **п. 1 ст. 286.1 НК РФ**, применять инвестиционный налоговый вычет не вправе. В частности, к ним относятся иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ.

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

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

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

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

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

#### ПРИМЕР 2.72

*Инвестиционный  
налоговый вычет.  
Общий механизм*

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

<sup>2</sup> Регионы сами определяют:

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

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

#### **ПРИМЕР 2.73**

*Инвестиционный налоговый вычет.  
Общий механизм  
(продолжение)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **ПРИМЕР 2.74**

*Инвестиционный налоговый вычет.  
Ограничения на  
размер вычета.*

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

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

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

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

Предположим, что капитальные вложения за период составили:

Вариант 1. 10 руб.

Вариант 2. 20 руб.

Исходя из минимальной суммы налога, зачисляемого в региональный бюджет, в размере 5 руб. (100 руб. налогооблагаемой базы  $\times$  5%) получаем следующий результат.

Вариант 1.

Налог на прибыль в региональный бюджет = 8 руб. (17 руб. налога начислено – 9 руб. вычет (10 руб.  $\times$  90%)). Поскольку это больше 5 руб., ограничение не действует;

Налог на прибыль в федеральный бюджет = 2 руб. (3 руб. налога начислено – 1 руб. вычет (10 руб.  $\times$  10%)).

Сумма вычетов к переносу – 0 (все суммы полностью использованы).

Вариант 2.

Налог на прибыль в региональный бюджет = 5 руб. (17 руб. налога начислено – 12 руб. вычет (данная сумма не может быть больше из-за ограничения). Сумма к переносу на следующий период = 6 руб. (18 руб. (общий вычет, 20 руб.  $\times$  90%) – 12 руб. (использованный вычет));

Налог на прибыль в федеральный бюджет = 1 руб. (3 руб. налога начислено – 2 руб. вычет (20 руб.  $\times$  10%)).

По основным средствам, включенным в вычеты, амортизация и амортизационная премия не начисляются.

Свое решение о применении инвестиционного налогового вычета организация должна отразить **в учетной политике**. Использование (отказ от использования) права на применение инвестиционного налогового вычета допускается с начала очередного налогового периода<sup>1</sup>.

Если основное средство, по которому был заявлен инвестиционный налоговый вычет, будет реализовано до истечения срока его полезного использования, то сумма налога, не уплаченная в связи с применением такого вычета в отноше-

---

<sup>1</sup> При этом налогоплательщик вправе изменить ранее принятое решение об использовании (отказе от использования) права на применение инвестиционного налогового вычета по истечении трех последовательных налоговых периодов применения такого решения, если иной срок не определен решением субъекта Российской Федерации.

нии этого объекта основных средств, подлежит восстановлению и уплате в бюджет одновременно с уплатой соответствующих сумм пеней (**п. 12 ст. 286.1. НК РФ**).

#### **ПРИМЕР 2.75**

*Инвестиционный налоговый вычет.  
Восстановление налога*

В текущем году был заявлен инвестиционный налоговый вычет по основному средству в размере 5 руб. В следующем году данное основное средство было продано. Сумма налога [5 руб.] подлежит восстановлению и уплате в бюджет за тот период, в котором был заявлен вычет. Одновременно на эту сумму начисляются пени.

При проверке декларации, в которой будет заявлен инвестиционный вычет, налоговый орган вправе требовать пояснений о применении инвестиционного налогового вычета. Кроме того, налоговики смогут истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность применения такого налогового вычета.

### **2.11.3. 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 I 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 ито-



гом, **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.

ЗАО «Пончик» вносит авансовые платежи по налогу на прибыль ежеквартально. В текущем году ЗАО получило следующую налогооблагаемую прибыль (нарастающим итогом), тыс. руб.:

#### ПРИМЕР 2.76

*Ежеквартальная  
уплата авансовых  
платежей по нало-  
гу на прибыль*

	I квартал	Полуго- дие	9 месяцев	Год
Налогооблагаемая прибыль	400	1000	1800	2400
Налог на прибыль:	80	200	360	480
нарастающим ито- гом	80	120*	160*	120*
* Определяется как сумма налога, рассчитанная за период на- растающим итогом, за минусом авансовых платежей, внесен- ных 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.

## ЗАДАЧИ

---

### ЗАДАЧА 2.1

*Цель: научиться составлять базовый расчет по налогу на прибыль*

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

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

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

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

### ЗАДАЧА 2.2

*Цель: научиться определять прибыль от операций безвозмездного получения имущества*

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

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

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

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

### ЗАДАЧА 2.3

*Цель: научиться составлять базовый расчет по налогу на прибыль*

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

Продано игрушек на сумму 20 млн руб.

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

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

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

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

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

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

Расчет сделайте по следующей форме:

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

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

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

**Классифицируйте указанные ниже доходы и расходы ЗАО на следующие группы:**

1. Доходы и расходы, связанные с реализацией. (Подразделите расходы на прямые и косвенные.)
2. Внереализационные доходы и расходы.
3. Доходы и расходы, не учитываемые при налогообложении:

**ЗАДАЧА 2.4**

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

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

- 30) выплата материальной помощи работникам;
- 31) расходы по ремонту производственного оборудования;
- 32) штраф за нарушение сроков оплаты мороженого, полученный от покупателя;
- 33) оплата рекламы мороженого на телевидении.

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

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

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

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

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

ЗАО уплачивает НДС по ставке 18%.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### ЗАДАЧА 2.5

*Цель: уяснить критерии использования кассового метода по налогу на прибыль*

#### ЗАДАЧА 2.6

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

#### ЗАДАЧА 2.7

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

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

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

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

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

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

## ЗАДАЧА 2.8

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Во II квартале текущего года бухгалтер ЗАО «Пончик» обнаружил факт занижения налогооблагаемой прибыли ЗАО на 2 000 000 руб.

**Вариант 1.** Установлено, что ошибка, которая привела к занижению налога, была совершена во II квартале прошлого года.

**Вариант 2.** Период совершения данной ошибки не установлен.

**Что должен предпринять бухгалтер ЗАО в каждой из двух указанных ситуаций?**

1. ЗАО «Пончик» решило ликвидировать здание цеха. Первоначальная стоимость здания — 6 000 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту ликвидации — 5 500 000 руб. Затраты, связанные с ликвидацией здания, составили 200 000 руб.

В результате ликвидации здания были получены материалы, рыночная стоимость которых составляет 240 000 руб.

2. ЗАО «Пончик» провело инвентаризацию своего имущества. В ходе инвентаризации были выявлены неучтенные:

- материалы (рыночная стоимость — 100 000 руб.);
- полуфабрикаты (рыночная стоимость — 140 000 руб.);
- готовая продукция (рыночная стоимость — 160 000 руб.).

**Определите величину внереализационных доходов (расходов), полученных в результате данных операций.**

## ЗАДАЧА 2.9

*Цель: научиться отражать прибыль прошлых периодов в налоговом учете*

## ЗАДАЧА 2.10

*Цель: научиться определять вне-реализационные доходы (расходы) от ликвидации основных средств и от оприходования излишков, выявленных в ходе инвентаризации*

### ЗАДАЧА 2.11

*Цель: научиться отражать процентные доходы в налоговом учете*

3 октября текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» предоставило ЗАО «Осел Иа» заем на сумму 2 000 000 руб. сроком на 6 месяцев.

Согласно заключенному договору, ЗАО «Осел Иа» уплачивает проценты по займу по ставке 14% годовых. Проценты уплачиваются «Ослому Иа» один раз в 3 месяца начиная с 3 января следующего года.

Отчетный период по налогу на прибыль для ЗАО «Винни-Пятачок» составляет месяц.

**Определите суммы внереализационных доходов по состоянию на 31.10, 30.11 и 31.12 текущего года, исходя из того, что ЗАО «Винни-Пятачок» использует метод начисления по налогу на прибыль.**

### ЗАДАЧА 2.12

*Цель: научиться устанавливать предельную величину расходов на рекламу для целей налогового учета*

В текущем году расходы ЗАО «Пончик» на рекламу пончиков в средствах массовой информации составили 4 800 000 руб. (в том числе НДС — 800 000 руб.).

Сумма призов для победителей рекламной кампании пончиков составила 1 200 000 руб. (в том числе НДС — 200 000 руб.).

Выручка текущего года составила 80 000 000 руб. (без НДС).

**Определите сумму расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.**

### ЗАДАЧА 2.13

*Цель: научиться устанавливать предельную величину представительских расходов для целей налогового учета*

В текущем году ЗАО «Пончик» израсходовало следующие суммы на программу развития партнерских отношений с покупателями:

1) на организацию завтраков, обедов и ужинов представителей других фирм — 480 000 руб. (в том числе НДС — 80 000 руб.);

2) на культурно-развлекательные мероприятия для представителей других фирм — 180 000 руб. (в том числе НДС — 30 000 руб.);

3) на оплату авиабилетов и проживания в гостиницах представителей других фирм — 360 000 руб. (в том числе НДС — 60 000 руб.).

Расходы фирмы на оплату труда составили в текущем году 8000 тыс. руб. Страховые взносы, начисленные на оплату труда, — 2400 тыс. руб.

**Определите сумму расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.**

### ЗАДАЧА 2.14

*Цель: научиться устанавливать предельную величину командировочных расходов для целей налогового учета*

Люся Колбаскина работает менеджером по продажам на косметической фабрике «Восход». В январе Люся отправилась в две командировки. 10 января она выехала в 23.59 на «Красной стреле» в Санкт-Петербург, откуда 13 января полетела дальше в Париж по делам фирмы. Из Парижа она вернулась в Москву 15 января в 7 часов утра.



20 января она представила следующий отчет в бухгалтерию (все суммы указаны без НДС):

1) расходы в Санкт-Петербурге:

- стоимость билета на поезд — 3400 руб.;
- счет за проживание в отеле — 25 200 руб.;
- счета за обеды в ресторане — 6400 руб.
- билеты в Мариинский театр (куда она ходила с клиентом) — 3800 руб.;
- счет за пользование спортивным залом и бассейном при отеле — 2600 руб.;
- счет за услуги парикмахерской отеля — 1200 руб.;
- счета за поездки по городу на такси — 1800 руб.;

2) расходы в Париже:

- стоимость билетов на самолет — 20 700 руб.;
- стоимость электрички из аэропорта в город и обратно — 20 евро;
- стоимость поездок на такси по городу — 100 евро;
- счет за проживание в отеле — 280 евро;
- счета за обеды в ресторане — 180 евро.

Люся получила полное возмещение всех вышеуказанных расходов.

Внутренние нормы суточных, установленные приказом директора фабрики, составляют: по Российской Федерации — 1000 руб., по Франции — 70 евро.

Курс евро на дату представления отчета — 80,9 руб. (условно).

**Определите состав командировочных расходов организации, уменьшающих ее налогооблагаемую прибыль.**

В декабре прошлого года ЗАО «Пончик» приобрело новое оборудование для производства пончиков. Стоимость оборудования без НДС составляет 400 000 руб. Срок полезного использования, определенный в соответствии с Классификацией основных средств, составляет 4 года (48 месяцев). ЗАО воспользовалось своим правом на единовременное списание до 30% первоначальной стоимости оборудования.

#### **ЗАДАЧА 2.15**

*Цель: понять расчет амортизации по нелинейному методу*

**1. Рассчитайте сумму амортизации оборудования ЗАО для целей налогообложения за I квартал текущего года по линейному методу.**

**2. Рассчитайте сумму амортизации оборудования ЗАО для целей налогообложения за I квартал текущего года по нелинейному методу.**

**ЗАДАЧА 2.16**

*Цель: научиться рассчитывать расходы на амортизацию для целей налогового учета с применением понижающего коэффициента*

В марте текущего года ЗАО «Пончик» приобрело легковой автомобиль. Первоначальная стоимость автомобиля без НДС — 800 000 руб. Срок полезного использования 6 лет (72 месяца).

ЗАО воспользовалось своим правом на единовременное списание до 30% первоначальной стоимости автомобиля.

**1. Рассчитайте сумму амортизации автомобиля ЗАО для целей налогообложения за текущий год по нелинейному методу.**

**2. Рассчитайте сумму амортизации автомобиля ЗАО для целей налогообложения за текущий год по линейному методу.**

**ЗАДАЧА 2.17**

*Цель: научиться определять предельную величину резерва по сомнительным долгам для целей налогового учета*

ЗАО «Пончик» было зарегистрировано в апреле текущего года. Для признания доходов в целях налогообложения прибыли ЗАО использует метод начисления. Согласно учетной политике, в целях налогообложения ЗАО создает резерв по сомнительным долгам. Имеются следующие данные по доходам и дебиторам ЗАО, тыс. руб.:

	На 30.06	На 30.09	На 31.12	На 31.03 следующего года
1. Выручка (без НДС) нарастающим итогом	600	1600	3600	1000
2. Просроченные долги сроком более 90 дней (с НДС)	0	80	160	240
3. Просроченные долги от 45 до 90 дней (с НДС)	140	200	280	320
4. Просроченные долги сроком менее 45 дней (с НДС)	60	90	150	120

В октябре текущего года ЗАО списало задолженность одного дебитора на сумму 40 000 руб. (в том числе НДС) в связи с его банкротством и ликвидацией.

**Рассчитайте сумму расходов по списанию сомнительных долгов в налоговом учете ЗАО «Пончик» за текущий год и определите сумму внереализационного дохода, возникающего в I квартале следующего года.**

## ЗАДАЧА 2.18

*Цель: научиться  
составлять расчет  
по налогу  
на прибыль*

ЗАО «Пончик» осуществляет продажу пончиков «Диетический», которые закупаются на другом предприятии и перепродаются. Данные о финансовых результатах фирмы за отчетный период следующие (без НДС):

1. Продано пончиков «Диетических» на сумму 9 000 000 руб. Получено от покупателей денежных средств в оплату отгруженных пончиков — 8 200 000 руб.
2. Стоимость всех приобретенных пончиков этого вида составила 5 000 000 руб. Дополнительно уплачено 300 000 руб. за их доставку на склад. По состоянию на конец года 20% пончиков остались не проданными.
3. Работникам, занятым на продажах этих пончиков, начислена зарплата — 500 000 руб. Сумма страховых взносов, начисленных за зарплату, — 195 000 руб.
4. Административному персоналу начислена зарплата — 200 000 руб. На эту зарплату начислены страховые взносы — 78 000 руб.
5. Амортизация (износ) торгового оборудования составила 228 000 руб. Амортизация прочих основных средств общехозяйственного назначения составила 112 000 руб.
6. 9 ноября текущего года был взят в банке валютный кредит в сумме 200 000 долларов США. Ставка по кредиту — 16% годовых. Проценты уплачиваются ежемесячно на последнее число каждого месяца начиная с 30 ноября. Курсы доллара США, установленные ЦБ РФ (условно): на 9 ноября — 63 руб./долл. США; на 30 ноября — 62,5 руб./долл. США; на 31 декабря — 62 руб./долл. США.
7. Представительские расходы составили 45 000 руб.
8. Расходы на рекламу пончиков составили 200 000 руб. (половина этой суммы относилась к стоимости призов, вручаемых победителям массовых рекламных кампаний).
9. За год был начислен налог на имущество в сумме 12 000 руб.
10. Налоговый убыток прошлого года ЗАО составил 2 500 000 руб.

**Составьте расчет по налогу на прибыль за год и рассчитайте налог на прибыль по ставке 20%. Ставку ЦБ РФ принять за 18,75%.**

ЗАО «Пончик» занимается производством пончиков «Толстяк». Данные о финансовых результатах фирмы за отчетный период по реализации произведенных пончиков этого вида (без НДС) следующие:

1. Всего было продано 90% произведенных пончиков «Толстяк» на сумму 1 000 000 руб.
2. Всего на производство пончиков «Толстяк» было израсходовано муки, масла и прочих материалов на сумму 240 000 руб. ЗАО допол-

нительно пришлось уплатить своим поставщикам штраф в размере 20 000 руб. за несвоевременную оплату приобретенных материалов.

3. Работникам, занятым в производстве этих пончиков, была начислена зарплата — 200 000 руб. Сумма страховых взносов, начисленных на зарплату, — 52 000 руб.

4. Административному персоналу была начислена зарплата — 60 000 руб. Сумма страховых взносов, начисленных на зарплату, — 15 600 руб.

5. Амортизация (износ) оборудования по производству пончиков составила 120 000 руб.

6. Амортизация прочих основных средств общехозяйственного назначения — 32 000 руб.

7. Амортизация эксклюзивного патента на изготовление пончиков — 48 000 руб.

8. Остатков незавершенного производства и готовой продукции на начало периода у ЗАО «Пончик» не было.

9. 31 марта текущего года был взят рублевый кредит в сумме 200 000 руб. на год под 20% годовых. Проценты уплачиваются ежеквартально начиная с 1 июля. Ставки рефинансирования ЦБ (условно): 1 января — 30 июня — 10%, 1 июля — 31 декабря — 12%. Договор не предусматривает изменения процентной ставки.

10. Представительские расходы составили 25 000 руб.

11. Расходы на рекламу пончиков составили 40 000 руб. (из них 60% относились к стоимости призов, вручаемых победителям массовых рекламных кампаний).

12. За год был начислен налог на имущество в сумме 5000 руб.

13. Резерв по сомнительным долгам на начало года был равен 50 000 руб. По результатам инвентаризации дебиторской задолженности на конец года он должен быть равен 100 000 руб. В течение года была списана дебиторская задолженность на сумму 30 000 руб. (в том числе НДС).

14. В июле ЗАО приобрело неисключительные права на бухгалтерскую программу сроком службы 4 года стоимостью 48 000 руб.

15. В прошлом году ЗАО был получен убыток в размере 50 000 руб.

**Составьте расчет по налогу на прибыль за год и рассчитайте налог на прибыль по ставке 20%.**

## 3 НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС)

---

### Основные цели этой главы

1. Ознакомить вас с принципами взимания НДС.
2. Научить вас определять место реализации услуг для целей НДС.
3. Научить вас рассчитывать НДС с реализации в Российской Федерации и применять особые правила по экспорту.
4. Объяснить вам правила расчета НДС в особых случаях.

### 3.1. СУЩНОСТЬ НДС. ПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГА. ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ НДС

---

#### 3.1.1. Сущность налога на добавленную стоимость

Сущность НДС проще всего проиллюстрировать на следующем примере (цифры условные).

Предприятие А занимается заготовкой древесины, которую оно продает предприятию Б за 100 руб. плюс НДС. Предприятие Б обрабатывает полученную древесину и продает ее мебельной фабрике В за 300 руб. плюс НДС. Произведенная мебель продается фабрикой гражданину за 800 руб. плюс НДС. Ставка НДС равна 20%.

Исходя из условия добавленная стоимость равна:

- у предприятия А — 100 руб.;
- у предприятия Б — 200 руб. (300 руб. – 100 руб.);
- у мебельной фабрики В — 500 руб. (800 руб. – 300 руб.).

Налог на добавленную стоимость равен произведению добавленной стоимости на ставку налога:

- у предприятия А — 20 руб. (100 руб. × 20%);
- у предприятия Б — 40 руб. (200 руб. × 20%);
- у мебельной фабрики В — 100 руб. (500 руб. × 20%).

#### ПРИМЕР 3.1

*Сущность НДС*

На практике рассчитать добавленную стоимость подобным способом достаточно сложно, поэтому НДС рассчитывается не в один, а в три этапа.

1-й этап. Исчисляется так называемый исходящий НДС, т. е. НДС, начисленный на сумму всей выручки от продаж. Этот налог отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «НДС»).

«Исходящий» НДС с выручки будет равен:

- у предприятия А — 20 руб. ( $100 \text{ руб.} \times 20\%$ );
- у предприятия Б — 60 руб. ( $300 \text{ руб.} \times 20\%$ );
- у мебельной фабрики — 160 руб. ( $800 \text{ руб.} \times 20\%$ ).

2-й этап. Определяется так называемый входящий НДС, т. е. НДС, уплачиваемый поставщикам ресурсов. Этот налог отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

«Входящий» НДС с покупок будет равен:

- у предприятия А — 0 руб.;
- у предприятия Б — 20 руб. (сумма НДС, указанная в счете от предприятия А);
- у мебельной фабрики — 60 руб. (сумма НДС, указанная в счете от предприятия Б).

3-й этап. Разница между «исходящим» и «входящим» НДС образует итоговую сумму налога:

- у предприятия А — 20 руб. ( $20 \text{ руб.} - 0 \text{ руб.}$ );
- у предприятия Б — 40 руб. ( $60 \text{ руб.} - 20 \text{ руб.}$ );
- у мебельной фабрики — 100 руб. ( $160 \text{ руб.} - 60 \text{ руб.}$ ).

Итак, в самом общем случае предприятие должно начислить НДС на всю сумму, которую оно предполагает получить от покупателей (так называемый **исходящий НДС**). Одновременно оно имеет право уменьшить начисленный налог на суммы **«входящего» НДС** по сделанным ею самой покупкам. Разница между налогом, начисленным с продаж, и «входящим» налогом по покупкам подлежит уплате в бюджет.

Хотя НК РФ не оперирует понятиями **«входящего»** и **«исходящего» НДС**, эти термины широко используются в данной главе для облегчения изложения материала.

Схематично расчет НДС может быть представлен таким образом:



На первый взгляд НДС является примитивным налогом, так как его «формула» состоит всего из двух элементов: «исходящего» и «входящего» НДС. Однако это впечатление обманчиво, так как исчисление обоих элементов регулируется сложными правилами, зачастую непонятными даже специалистам.

### 3.1.2. Налоговый период по НДС. Сроки представления отчетности, уплаты и возмещения налога

Налоговым периодом по НДС для **всех** плательщиков (а также налоговых агентов по НДС) признается **квартал**.

В этом состоит отличие НДС от налога на прибыль, налога на доходы физических лиц. Для этих налогов налоговый период — календарный год.

В общем случае представление деклараций по НДС и его уплата производятся не позднее **25-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом**<sup>1</sup>. Например, декларация по НДС за I квартал должна быть подана **не позднее 25 апреля**.

Уплата налога, исчисленного по данным квартальной декларации, производится тремя равными ежемесячными платежами, которые производятся **не позднее 25-го числа**, начиная с месяца, следующего за отчетным кварталом.

<sup>1</sup> Начиная с 1 января 2014 г. плательщики НДС (в том числе являющиеся налоговыми агентами) обязаны предоставлять декларации по данному налогу только в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (п. 5 ст. 174 НК РФ).

Например, если сумма НДС к оплате за I квартал равна 90 000 руб., то к 25 апреля уплачивается 30 000 руб., к 25 мая — 30 000 руб. и к 25 июня — 30 000 руб.

При импорте товаров в Российскую Федерацию (подробнее см. **п. 3.9.6**) НДС уплачивается таможенным органам в сроки, установленные таможенным законодательством.

НДС, удерживаемый с выплат, производимых иностранным юридическим лицам, не состоящим на налоговом учете в Российской Федерации, уплачивается одновременно с этими выплатами (подробнее см. **п. 3.9.7**).

В соответствии с положениями **ст. 176 НК РФ**, если по итогам налогового периода сумма вычетов «входящего» НДС превысит сумму «исходящего» НДС, то полученная разница подлежит возмещению налогоплательщику после проведения камеральной проверки.

Камеральная проверка обоснованности суммы, заявленной к возмещению, проводится в течение **двух месяцев**<sup>1</sup> со дня представления налогоплательщиком декларации по НДС (**п. 2 ст. 88 НК РФ**).

Решение о возмещении суммы налога должно быть принято налоговым органом в течение семи дней после завершения камеральной проверки при условии отсутствия нарушений налогового законодательства.

Возмещение превышения суммы вычетов «входящего» НДС над суммой «исходящего» НДС происходит:

- либо в виде зачета этой суммы в счет погашения недоимок по НДС, другим федеральным налогам, а также задолженности по соответствующим пеням и штрафам;
- либо в виде возврата суммы превышения на банковский счет налогоплательщика.

Конкретный порядок и сроки возмещения установлены **ст. 176 НК РФ**.

С 1 января 2010 г. у организаций появилась возможность быстрее возместить НДС, воспользовавшись заявительным порядком, который прописан в **ст. 176.1 НК РФ**.

---

<sup>1</sup> Изменение введено с 04.09.2018 г. Федеральным законом № 302-ФЗ. До этого срок составлял 3 месяца.



Начиная с I квартала 2010 г. налогоплательщики вместе с отчетностью по НДС могут подать заявление о возврате суммы налога к возмещению до окончания камеральной проверки. По результатам рассмотрения этого заявления налоговые органы возвращают сумму возмещения на расчетный счет компании (или зачитывают в счет имеющейся недоимки). Если впоследствии по результатам проверки выяснится, что налог был возмещен неправомерно, компания будет обязана вернуть сумму возмещения с процентами, которые начисляются исходя из **двойной ставки рефинансирования**.

### 3.1.3. Плательщики НДС

Плательщиками НДС признаются (**ст. 143 НК РФ**):

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, перемещающие товары через таможенную границу Российской Федерации.

Не являются плательщиками НДС организации и предприниматели:

- получившие освобождение от уплаты НДС (**ст. 145 НК РФ**);
- переведенные на упрощенную систему налогообложения (**ст. 346.11 НК РФ**);
- переведенные на уплату единого налога<sup>1</sup> (но только по тем видам деятельности, которые облагаются этим налогом) (**ст. 346.26 НК РФ**).

Однако даже эти организации должны платить НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации.

Если организация имеет обособленные подразделения (филиалы, представительства), уплата НДС производится централизованно по местонахождению головного подразделения. Иностранные организации признаются плательщиками НДС, если местом реализации ими товаров (работ, услуг) признается Российская Федерация (см. **раздел 3.2**).

---

<sup>1</sup> Также предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения (**ст. 346.43 НК РФ**).

### 3.1.4. Получение права на освобождение от обязанностей плательщика НДС

**Статья 145 НК РФ** предоставляет право на освобождение от обязанностей плательщика НДС тем организациям и предприятиям, общая выручка которых за каждые **три предшествующих освобождению месяца** не превысила **2 млн руб.** (без НДС).

Освобождение **не может быть предоставлено** организациям и предпринимателям, реализующим подакцизные товары или ввозящим товары на территорию Российской Федерации.

Право на освобождение предоставляется на **двенадцать последовательных календарных месяцев** в уведомительном порядке (т. е. налогоплательщик представляет в налоговый орган уведомление по установленной форме и документы, подтверждающие право на освобождение).

Право на освобождение может быть утрачено, если выручка от реализации за каждые **три последовательных месяца** превысит **2 млн руб.** (без НДС) либо если произойдет реализация подакцизных товаров.

Подтверждающими документами являются:

- выписка из баланса (для организаций);
- выписка из книги учета доходов и расходов (для предпринимателей);
- выписка из книги продаж;
- копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

#### ПРИМЕР 3.2

*Освобождение от обязанностей плательщика НДС*

В январе ЗАО «Пончик» получило освобождение от обязанностей плательщика НДС. В августе выручка (без НДС) за июнь, июль и август превысила 2 млн руб. Право на освобождение утрачено с 1 июля, т. е. с начала III квартала. Сумма налога за июль и август подлежит восстановлению и уплате в бюджет.

Организации и предприниматели, направившие в налоговые органы уведомления об использовании права на освобождение от уплаты НДС, не могут отказаться от этого освобождения в течение **двенадцати последовательных**

**месяцев**, за исключением случая, если их общая выручка за каждые **три последовательных месяца** превысит **2 млн руб.** либо если будут реализованы подакцизные товары.

Организации (или предприниматели), получившие право на освобождение от уплаты НДС, включают «входящий» НДС в свои затраты, т. е. суммы «входящего» налога уже не могут быть предъявлены ими к вычету из бюджета. «Входящий» НДС, который был принят к вычету до получения освобождения, в некоторых случаях должен быть восстановлен (подробнее см. п. 3.7.2).

ЗАО «Пончик» приобрело пончиковый агрегат стоимостью 120 000 руб. (в том числе 20 000 руб. — НДС).

**Вариант 1.** ЗАО «Пончик» является плательщиком НДС:

20 000 руб. принимаются к вычету после постановки на учет основного средства. Стоимость агрегата, отраженная на счете 01 «Основные средства», составляет **100 000 руб.**

**Вариант 2.** ЗАО «Пончик» получило освобождение от обязанностей плательщика НДС:

20 000 руб. к вычету не принимаются. Стоимость агрегата, отраженная на счете 01 «Основные средства», составляет **120 000 руб.**

### ПРИМЕР 3.3

*Включение «входящего» НДС в затраты при наличии освобождения от обязанностей налогоплательщика по НДС*

## 3.1.5. Операции, освобождаемые от НДС

**Статья 149 НК РФ** содержит перечень операций, признаваемых реализацией, но освобожденных от НДС.

В частности, не подлежат налогообложению:

- реализация медицинских товаров и услуг (по перечню, указанному в данной статье);
- реализация услуг по перевозке пассажиров (за исключением обычного и маршрутного такси);
- осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации);
- реализация услуг учреждениями культуры и искусства (по перечню, указанному в статье);
- реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, исключительных прав на программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем и секреты произ-

водства (ноу-хау), а также передача прав на использование вышеуказанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;

- реализация услуг по проведению технического осмотра;
- некоторые другие виды реализации<sup>1</sup>.

«Входящий» НДС по товарам (работам, услугам), использованным в операциях, перечисленных в вышеупомянутом перечне, к вычету не принимается и включается в затраты. Если «входящий» НДС был принят к вычету до момента использования ресурсов в вышеупомянутых операциях, то он подлежит восстановлению (подробнее см. п. 3.7.2).

#### **ПРИМЕР 3.4**

*Включение «входящего» НДС в затраты по операциям, освобождаемым от налога*

Медицинский центр «Остаться в живых» оказывает населению услуги, освобожденные от НДС в соответствии со **ст. 149 НК РФ**. В текущем отчетном периоде реализовано медицинских услуг на сумму 100 руб. (условно). В том же периоде расходы центра составили 60 руб. (в том числе 10 руб. «входящий» НДС).

Поскольку услуги центра НДС не облагаются (т. е. «исходящий» НДС не возникает), весь «входящий» НДС включается в затраты. Прибыль центра равна 40 руб. (100 руб. – 60 руб.).

Некоторые виды операций, которые не облагаются НДС, подлежат лицензированию. Если лицензии у предприятия нет, то НДС взимается в общем порядке.

Предприятие, осуществляющее облагаемые и не облагаемые налогом операции, обязано вести раздельный учет этих операций для целей НДС.

Даже если все операции предприятия освобождены от НДС, оно обязано выставлять покупателям счета-фактуры, вести книги покупок и продаж, журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, а также подавать декларацию по НДС.

В **примере 3.4** счета-фактуры выставляются без указания сумм налога со штампом «Без НДС». Выставление счетов-фактур не требуется по банковским, страховым операциям, а также по операциям негосударственных пенсионных фондов, по реализации ценных бумаг (за исключением брокерских услуг).

<sup>1</sup> В частности, реализация имущества должника-банкрота.

Сведения об операциях, освобождаемых от НДС, отражаются в приложении к декларации по НДС, причем для каждого вида операции должен быть указан ее код. Коды приводятся в инструкции по заполнению деклараций по НДС.

Может оказаться, что освобождение от уплаты НДС невыгодно для организации, поскольку, как указывалось выше, «входящий» НДС по ресурсам, использованным для этих операций, не возмещается, а включается в затраты.

По этой причине организация может отказаться от освобождения операций от НДС и уплачивать в бюджет разницу между «исходящим» и «входящим» НДС согласно общему порядку.

## 3.2. ОПРЕДЕЛЕНИЕ МЕСТА РЕАЛИЗАЦИИ ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ) ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НДС

---

В соответствии с НК РФ НДС облагаются товары (работы, услуги), реализованные или переданные безвозмездно **только** на территории Российской Федерации. Если реализация (безвозмездная передача) произошла за границей, то уплачивать НДС не нужно.

**Статьи 147, 148 НК РФ** содержат ряд правил (во многом искусственных) по определению места реализации для целей НДС.

### 3.2.1. Критерии определения места реализации для товаров

Товар будет считаться реализованным в Российской Федерации, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- товар находится на территории Российской Федерации, не отгружается и не транспортируется;
- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

Если товар вывозится из Российской Федерации (экспорт), то местом реализации все равно считается Российская Федерация. Однако при соблюдении определенных условий к экспортной выручке может быть применена ставка НДС **0%** (см. **раздел 3.8**).

### ПРИМЕР 3.5

*Определение места реализации товаров для целей НДС*

Французская компания «Ле Бижу» продает ЗАО «Пончик»:

- 1) офисное здание, принадлежащее «Ле Бижу» и находящееся в Москве;
- 2) оборудование, принадлежащее «Ле Бижу», находящееся на территории Российской Федерации;
- 3) офисное здание, принадлежащее «Ле Бижу» и находящееся в Париже;
- 4) оборудование, принадлежащее «Ле Бижу», находящееся на территории Франции.

Согласно **ст. 38 НК РФ**, под определение товара подпадает любое имущество, подлежащее реализации, включая здания и оборудование.

Российская Федерация является местом реализации для целей НДС только в случаях 1 и 2.

### 3.2.2. Критерии определения места реализации для услуг

Что касается услуг, то критерии признания Российской Федерации местом их реализации изменяются в зависимости от вида услуги.

Если услуги связаны с **недвижимым имуществом**, которое находится в Российской Федерации (строительство, монтаж, ремонт и пр.), то местом реализации услуг признается Российская Федерация.

Таким образом, при выполнении строительных, монтажных, строительно-монтажных, ремонтных, реставрационных работ, работ по озеленению, при оказании услуг по аренде, непосредственно связанных с недвижимым имуществом, находящимся за пределами территории Российской Федерации, объект налогообложения НДС не возникает.

### ПРИМЕР 3.6

*Определение места оказания услуг для целей НДС*

1. ЗАО «Пончик» берет в аренду здание, принадлежащее французской фирме «Ле Бижу» и находящееся в Москве.

Арендная плата облагается НДС, поскольку здание находится на территории Российской Федерации и услуга считается реализованной в Российской Федерации.

2. ЗАО «Нуф-Нуф» ведет ремонтные работы здания свинофермы, находящейся в Турции.

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<sup>1</sup>.

Если услуги относятся к **сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта**, то для целей НДС важно **место фактического оказания услуг**.

Компания оказывает услуги по проведению бизнес-семинаров.

#### **ПРИМЕР 3.7**

**Вариант 1.** Семинар проводится в Российской Федерации. Местом реализации признается Российская Федерация. Реализация облагается НДС.

*Определение места оказания услуг для целей НДС*

**Вариант 2.** Семинар проводится во Франции. Российская Федерация не признается местом реализации этих услуг, следовательно, их реализация не облагается НДС.

Для всех остальных видов работ (услуг) в соответствии с НК РФ **место реализации определяется по месту деятельности исполнителя работ (услуг)**.

Однако в виде исключения НК РФ особо выделяет следующие виды услуг:

- услуги по передаче в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских или аналогичных прав;
- аудиторские услуги;

---

<sup>1</sup> Подробнее — см. ст. 161 НК РФ.

- консультационные, юридические, бухгалтерские, инженеринговые, маркетинговые, рекламные услуги, услуги по обработке информации, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- услуги по предоставлению персонала (если персонал работает в месте деятельности покупателя);
- услуги по сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;
- услуги, оказываемые непосредственно в аэропортах Российской Федерации и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание.

**Эти услуги считаются оказанными по местонахождению покупателя.** (Полный перечень данных услуг содержится в **ст. 148 НК РФ**.)

Под местом деятельности в данном контексте НК РФ фактически признает место регистрации покупателя или продавца. Так, если организация зарегистрирована в Российской Федерации, то Российская Федерация и будет ее местом деятельности.

Необходимо иметь в виду, что если работа (услуга) оказана постоянному представительству иностранного юридического 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, «входящий» НДС по реализованным товарам (работам, услугам) к вычету не принимается и включается в их стоимость.

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 720 000 руб. (в том числе 120 000 руб. — НДС). Этот «входящий» НДС не может быть принят ЗАО «Премьер» к вычету. Прибыль компании составляет: 1 000 000 руб. – 720 000 руб. = 280 000 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<sup>1</sup>.

### 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).

#### ПРИМЕР 3.9

*Определение места  
оказания услуг для  
целей НДС*

---

<sup>1</sup> При условии, что основные и вспомогательные работы выполняются одним и тем же налогоплательщиком.

**Реализацией товаров (работ, услуг) для целей налогообложения признается передача права собственности на товары (работы, услуги) как на возмездной, так и на безвозмездной основе.**

Уплата НДС со стоимости безвозмездно переданных средств (кроме денежных) осуществляется **передающей стороной.**

Исключение составляет передача средств **некоммерческим** организациям на цели их уставной деятельности. Такая передача не признается реализацией и НДС не облагается. Ряд других операций также не признается НК РФ реализацией (**п. 3 ст. 39 НК РФ**). К ним относятся вклады в уставный капитал, вклады, сделанные по договору простого товарищества.

#### **ПРИМЕР 3.10**

*Объект  
обложения НДС*

Если ЗАО «Пончик» продало оптом 200 упаковок пончиков и еще пять упаковок передало покупателю бесплатно (например, в качестве бонуса), то НДС должен быть начислен со стоимости всех вышеуказанных упаковок, в том числе переданных безвозмездно.

Уплата «исходящего» НДС с рыночной стоимости безвозмездно переданных упаковок осуществляется ЗАО «Пончик».

### **3.3.2. Момент возникновения «исходящего» НДС**

**Пункт 1 ст. 167 НК РФ** устанавливает единый порядок определения налоговой базы по НДС на момент **наиболее раннего события из следующих двух:**

- **отгрузки** (передачи) товаров (работ, услуг);
- **оплаты** (частичной оплаты) товаров (работ, услуг) в счет предстоящих поставок (выполнения работ, оказания услуг).

#### **ПРИМЕР 3.11**

*Момент возникновения  
«исходящего»  
НДС*

В I квартале текущего года ЗАО «Пончик» отгрузило покупателям пончиков на сумму 120 млн руб. (в том числе 20 млн руб. — НДС). В этом же квартале было получено от покупателей 60 млн руб. (в том числе 10 млн руб. — НДС). Еще 36 и 24 млн руб. были получены во II и III кварталах соответственно. Оставшаяся дебиторская задолженность была списана в конце IV квартала текущего года.

«Исходящий» НДС в I квартале был равен 20 млн руб., т. е. налоговая база признается **в полной сумме** на момент отгрузки. Корректировок налоговой базы в последующих кварталах не производится.

### **3.3.3. Момент возникновения «исходящего» НДС при передаче товаров безвозмездно, при получении авансовых платежей**

**При передаче товаров (работ, услуг) безвозмездно** моментом возникновения обязательств по НДС у **передающей стороны** является **день такой передачи**.

Безвозмездная передача товаров (работ и услуг), проводимая в рекламных целях, не подлежит обложению НДС, если расходы на их приобретение (создание) не превышают **100 руб.** за единицу (подробнее см. **п. 3.9.3**).

**Авансовые платежи**, полученные в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), **облагаются НДС в момент их получения**.

Авансовые платежи облагаются по **расчетной ставке**, на основании которой НДС выделяется из общей суммы аванса (подробнее см. **п. 3.4.2**).

Исключение составляют авансовые платежи, полученные в счет поставок **на экспорт** товаров с любым сроком изготовления. Такие авансы НДС не облагаются. Также могут не облагаться НДС авансовые платежи, полученные в счет поставок неэкспортных товаров, срок изготовления которых превышает 6 месяцев (перечень таких товаров установлен Правительством РФ).

Моменты определения налоговой базы по НДС **при строительстве хозяйственным способом и по экспортным операциям** рассмотрены в **п. 3.9.2 и 3.8.2** соответственно.

### **3.3.4. Ставки налога применительно к реализации в Российской Федерации**

#### **Базовые ставки**

По налогообложению реализации товаров (работ, услуг) в Российской Федерации предусмотрены следующие ставки:

10%

Продовольственные товары (кроме деликатесных); товары для детей; книжная продукция и периодика (за исключением рекламной и эротической); медицинские товары. Подробный перечень и критерии отнесения товаров в ту или иную группу приведены в ст. 164 НК РФ

20%<sup>1</sup>

Остальные товары (кроме освобожденных от НДС или облагаемых по ставке 0%)

### Расчетные ставки налога

При исчислении НДС с авансовых платежей, с процентов по товарному кредиту, по векселям и облигациям, полученным за реализованные товары (работы, услуги), применяются так называемые **расчетные ставки НДС (10/110 или 20/120<sup>2</sup>** в зависимости от базовой ставки налогообложения).

Расчетные ставки НДС применяются также при реализации имущества, учитываемого с НДС (см. п. 3.9.1), при удержании налога с выплат иностранным юридическим лицам (см. п. 3.9.7) и в некоторых других случаях.

10/110

Авансы и облагаемые проценты (дисконт) по товарам (работам, услугам), реализация которых облагается по ставке 10%

20/120

Авансы и облагаемые проценты (дисконт) по товарам (работам, услугам), реализация которых облагается по ставке 18%

### Ставка 0%

Ставка 0% предусмотрена для экспорта, т. е. для внутренней реализации не применяется (подробнее см. **раздел 3.8**).

0%

Экспортируемые товары (работы, услуги)

<sup>1</sup> До 01.01.2019 г. — 18%.

<sup>2</sup> До 01.01.2019 г. — 18/118.

## **Переходные правила по НДС в связи с увеличением ставки с 18% до 20% процентов**

### **«Исходящий» НДС с реализации**

Если товар отгружен (работы выполнены, услуги оказаны) в 2018 г., а оплата поступила в 2019 г. или позднее, НДС начисляется в 2018 г. по старым ставкам. После поступления оплаты пересчитывать налог не нужно.

Если в 2018 г. получена предоплата по отгрузке, которая произойдет в 2019 г. или позднее, то НДС с полученной предоплаты начисляется по ставке 18/118. Эта же сумма принимается к вычету после отгрузки товара. НДС с отгрузки необходимо рассчитывать уже по новой ставке 20%.

### **«Входящий» НДС по покупкам**

Если товар (работа, услуга) были получены (оказаны) в 2018 г., но оплачены в 2019 г., «входящий» НДС принимается к вычету в 2018 г. по старой ставке.

В ситуации, когда в 2018 г. имела место предоплата за товар (работы, услуги), а их получение (оказание) произошло в 2019 г. или позднее, «входящий» НДС по перечисленной предоплате принимается к вычету в 2018 г. по старой ставке.

После получения товара в 2019 г. или позднее ранее взятый вычет сторнируется и делается новый вычет по новой ставке налога, которая должна быть указана в окончательном счете-фактуре от продавца.

### 3.4. «ИСХОДЯЩИЙ» НДС С РЕАЛИЗАЦИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: ОПРЕДЕЛЕНИЕ ВЕЛИЧИНЫ ОБЛАГАЕМОЙ РЕАЛИЗАЦИИ, УПЛАТА НАЛОГА С АВАНСОВ И С ПРОЦЕНТОВ ПО ТОВАРНЫМ КРЕДИТАМ И ВЕКСЕЛЯМ

---

#### 3.4.1. Определение стоимости товаров (работ, услуг), реализованных в Российской Федерации для целей расчета НДС

$$\text{«Исходящий» НДС} = \text{Налоговая база} \times \text{Ставка НДС}$$

Налоговая база по НДС представляет собой стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), исчисленную исходя из цен, определяемых в соответствии с **разделом V.1 НК РФ**. Эта статья содержит принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения, а также принципы контроля налоговыми органами соответствия цен сделок рыночным ценам (подробнее см. **главу 1**).

Стоимость реализованных товаров, облагаемая НДС, определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг), полученных в денежной и (или) натуральной форме, включая оплату ценными бумагами.

Выручка, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки<sup>1</sup>. (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:

---

<sup>1</sup> Курсовые и суммовые разницы по отгруженным товарам не облагаются НДС с 01.10.2011 г. До этого они учитывались при налогообложении.

- авансовые платежи;
- проценты по товарному кредиту, облигациям или векселям, полученным в счет оплаты товаров (работ, услуг);
- суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи (пополнение фондов специального назначения) либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);
- страховые выплаты по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем.

Все эти суммы облагаются НДС, если основная реализация товаров (работ, услуг), к которой они относятся, также облагается налогом.

### 3.4.2. Исчисление и уплата НДС с полученных авансов

Как указывалось ранее, авансы, полученные от покупателей, облагаются НДС.

Вышеуказанное не относится к авансам, полученным под экспортируемые товары, товары, не подлежащие налогообложению (освобожденные от НДС), и под «обычные товары», срок изготовления которых превышает **6 месяцев** (по перечню, утвержденному Правительством РФ).

НДС с авансов полученных взимается по расчетной ставке **20/120**<sup>1</sup>, т. е. полученная сумма аванса умножается на **20/120**. Результат — «исходящий» НДС с аванса.

НДС, уплаченный с аванса, принимается к вычету в том месяце, когда происходит реализация товара. Одновременно, согласно **п. 14 ст. 167 НК РФ**, происходит обычное начисление НДС с реализации (см. **пример 3.12**).

Реализация облагается по ставке 20%<sup>2</sup>.

#### ПРИМЕР 3.12

*Исчисление НДС с авансов*

Первый квартал	
«Исходящий» НДС с аванса	20 000 руб. (120 000 руб. × 20/120)
НДС к уплате	20 000 руб.

<sup>1</sup> До 01.01.2019 г. — 18/118.

<sup>2</sup> До 01.01.2019 г. — 18%.

Второй квартал	
«Исходящий» НДС с реализации	20 000 руб.
Вычет НДС, ранее уплаченного с аванса	(20 000 руб.)
НДС к уплате	0

### 3.4.3. Исчисление НДС с процентов, полученных по товарным кредитам, облигациям и векселям

Если в оплату реализованных товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, от покупателя получены процентный вексель или облигация, то денежные средства, поступившие в виде процента (дисконта) по этим ценным бумагам, облагаются НДС в части превышения полученной суммы над суммой, рассчитанной по ставке рефинансирования ЦБ РФ (ст. 162 НК РФ).

Аналогичный порядок предусмотрен и для процентов, полученных по товарному кредиту (т. е. в случае, когда вместо денежных средств заемщику предоставляются товары).

Для расчета используются ставки рефинансирования ЦБ РФ, которые действовали в течение периода расчета процентов.

НДС, как и в случае с авансами, выделяется из суммы облагаемых процентов (дисконта) с применением расчетной ставки.

#### ПРИМЕР 3.13

*Исчисление НДС с процентов по векселям*

1 марта текущего года ЗАО «Пончик» отгрузило товаров на 360 000 руб. в адрес ЗАО «Винни-Пятачок». 1 марта ЗАО «Пончик» передало ЗАО «Осел Иа» товаров на сумму 1 400 000 руб. в качестве товарного кредита.

В оплату отгруженных товаров 1 марта от ЗАО «Винни-Пятачок» был получен вексель номиналом 360 000 руб. с условием уплаты 20% годовых. Вексель погашен через 120 дней. ЗАО «Осел Иа» предоставлен товарный кредит на 180 дней под 22% годовых. Ставка рефинансирования ЦБ РФ равна 14% [условно].

Определяем сумму по векселю:

$360\,000 \text{ руб.} \times 120 \text{ дней} : 365 \text{ дней} \times (20\% - 14\%) = 7101 \text{ руб.}$

НДС равен:  $7101 \text{ руб.} \times 20/120 = 1184 \text{ руб.}$



Определяем сумму процентов по товарному кредиту:

$1\,400\,000 \text{ руб.} \times 180 \text{ дней} : 365 \text{ дней} \times [22\% - 14\%] = 55\,233 \text{ руб.}$

НДС равен:  $55\,233 \text{ руб.} \times 20/120 = 9206 \text{ руб.}$

Автор книги полагает, что проценты, полученные по **коммерческим кредитам** (т. е. в случае, когда покупатель платит проценты за рассрочку платежа по договору), облагаются НДС в **полной сумме** с применением расчетной ставки **20/120**. Однако есть и другие мнения на этот счет<sup>1</sup>.

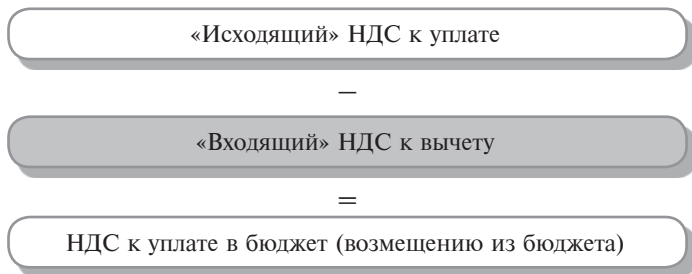
Порядок исчисления НДС по комиссионным операциям, операциям уступки права требования, строительно-монтажным работам для внутреннего потребления, реализации имущества, учитываемого с НДС, подробно рассмотрен в **разделе 3.9**.

### 3.5. ВЫЧЕТЫ «ВХОДЯЩЕГО» НДС. ОБЩИЕ ПРАВИЛА

---

#### 3.5.1. Понятие вычета «входящего» НДС

В п. 3.1.1 была представлена схема расчета налога на добавленную стоимость, а именно:



На схеме ясно видно, что налоговые вычеты — это суммы, на которые уменьшается «исходящий» НДС, начисленный к уплате в бюджет.

В подавляющем большинстве случаев налоговые вычеты — это суммы НДС, которые организация должна уплатить за приобретенные товары (работы, услуги). НК РФ называет

---

<sup>1</sup> В частности Письмо Министерства финансов РФ от 30.12.2014 г. № 03-07-05/68784.

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**<sup>1</sup> продавцом по реализованным товарам (работам, услугам) в случаях их последующего возврата (отказа от них) покупателем;
- **уплаченные**<sup>1</sup> 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**<sup>1</sup> при выполнении строительно-монтажных работ хозяйственным способом (подробнее см. п. 3.9.2);
- **уплаченные**<sup>1</sup> в бюджет налоговыми агентами, например НДС с платежей иностранным юридическим лицам (подробнее см. п. 3.9.7).

### 3.5.2. Общие условия вычета «входящего» НДС

Порядок возмещения «входящего» НДС неоднократно менялся.

---

<sup>1</sup> Слово «*уплаченные*» в этих случаях не надо воспринимать буквально (в отличие от случаев уплаты НДС таможне или в бюджет по платежам иностранным юридическим лицам). Механизм вычета НДС по данным суммам следующий: сначала в одном отчетном периоде с них начисляется исходящий НДС и уплачивается в бюджет **наряду с другими элементами**, включенными в налоговую базу. Затем в другом отчетном периоде начисленный НДС ставится к вычету. Конкретный период вычета зависит от ситуации.

Таким образом, об уплате в бюджет **отдельных** сумм НДС, начисленных **только** по упомянутым операциям, речи не идет.

Вычет «входящего» НДС предоставляется при обязательном выполнении следующих двух основных условий:

- 1) приобретенные товары (работы, услуги) должны быть приобретены для использования в операциях, **облагаемых НДС** (пусть даже по нулевой ставке);
- 2) счета-фактуры от поставщиков, а также документы, подтверждающие фактическую уплату «входящего» НДС, должны быть в наличии. НДС должен быть выделен отдельной строкой в расчетных и первичных документах.

В первом квартале текущего года ЗАО «Пончик» приобрело товаров на сумму 120 млн руб. (в том числе НДС — 20 млн руб.). На конец первого квартала сумма неоплаченных товаров была равна 60 млн руб. (в том числе НДС — 10 млн руб.).

В этом же периоде ЗАО «Пончик» произвело предоплату за основные средства в сумме 12 млн руб. (в том числе НДС — 2 млн руб.). На конец квартала эти основные средства еще не получены.

НДС к вычету в первом квартале равен 22 млн руб. (20 + 2). Момент оплаты товаров не играет никакой роли для вычета входящего НДС. Также возможен вычет НДС по предоплате.

Однако из общего правила возмещения НДС по предъявлению, а не по оплате счета-фактуры от поставщика существует ряд исключений.

Во-первых, чтобы принять к вычету НДС **при импорте** товаров, как и прежде, его необходимо сначала уплатить на таможне.

Во-вторых, **налоговые агенты** должны сначала перечислить удержанный налог в бюджет, и только после этого они смогут предъявить его к вычету.

В-третьих, вычет НДС по **командировочным расходам** производится только при условии оплаты последних.

В-четвертых, вычет НДС, начисленного с **полученных авансов**, а также при **возврате товаров (работ, услуг)**, также можно получить только при условии его уплаты<sup>1</sup> в бюджет.

#### ПРИМЕР 3.14

*Порядок вычета  
«входящего» НДС*

<sup>1</sup> Механизм вычета НДС по данным суммам следующий: сначала в одном отчетном периоде на них начисляется «исходящий» НДС и уплачивается

В-пятых, вычет НДС по основным средствам и нематериальным активам предоставляется **после** их постановки на учет.

### **3.5.3. Почему для вычетов НДС важен характер использования приобретенных ресурсов?**

Здесь и далее под термином «**ресурсы**» мы будем понимать и товары, и работы, и услуги.

По общему правилу, вычеты «входящего» НДС возможны только в отношении тех ресурсов, которые были использованы в производстве товаров (работ, услуг), облагаемых НДС.

**Статья 170 НК РФ** специально выделяет четыре случая, когда «входящий» НДС, предъявленный поставщиками, **не принимается к вычету**, а включается в стоимость ресурсов:

- 1) купленные ресурсы используются при производстве или реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от НДС (см. п. 3.1.5);
- 2) предприятие, которое приобрело ресурсы, освобождено от обязанностей плательщика НДС (см. п. 3.1.4);
- 3) ресурсы специально приобретены для операций, не признаваемых реализацией для целей НДС (см. п. 3.3.1);
- 4) ресурсы используются для операций, местом реализации которых территория Российской Федерации не признается (см. раздел 3.2).

На практике возможна такая ситуация: предприятие приобрело ресурсы, которые предполагало использовать для операций, облагаемых НДС. НДС по ним был принят к вычету. Однако затем эти ресурсы были использованы для операций, не облагаемых НДС. Если это произошло, то НДС, ранее принятый к вычету, необходимо восстановить (см. пример 3.15).

---

в бюджет **наряду с другими элементами**, включенными в налоговую базу. Затем в другом отчетном периоде начисленный НДС ставится к вычету. Конкретный период вычета зависит от ситуации.

В январе предприятие приобрело материалы на сумму 120 000 руб. (в том числе 20 000 руб. — НДС). Материалы предполагалось использовать в производстве продукции, облагаемой НДС. 20 000 руб. «входящего» НДС были приняты к вычету после отражения материалов в учете.

В мае все вышеуказанные материалы были переданы в уставный капитал дочернего предприятия. Это означает, что во II квартале необходимо восстановить 20 000 руб. НДС, т. е. увеличить сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет за II квартал.

#### **ПРИМЕР 3.15**

*Восстановление  
«входящего» НДС*

Подробнее о восстановлении НДС см. **раздел 3.7.**

### **3.6. ВЫЧЕТЫ «ВХОДЯЩЕГО» НДС В ОТДЕЛЬНЫХ СИТУАЦИЯХ**

---

В настоящем разделе приведены правила предоставления вычетов НДС в случаях:

- покупки ресурсов за наличный расчет;
- импорта товаров;
- возврата товаров;
- осуществления расходов, которые не учитываются (частично учитываются) для налога на прибыль;
- осуществления командировочных расходов;
- оплаты работ (услуг) иностранным юридическим лицам;
- оплаты аренды государственным организациям;
- проведения зачета взаимных требований;
- использования имущества в расчетах с поставщиками;
- использования в расчетах собственного векселя и векселей третьих лиц;
- выдачи авансов поставщикам;
- использования приобретаемых ресурсов для операций, облагаемых и не облагаемых НДС.

Вопросы, связанные с предоставлением вычета НДС по строительным объектам, подробно рассмотрены в п. 3.9.2.

### **3.6.1. Приобретение товаров (работ, услуг) за наличный расчет**

Если предприятие покупает ресурсы за наличный расчет (как правило, через подотчетных лиц), то вычет «входящего» НДС зависит от того, у кого были приобретены товары (работы, услуги).

Вычет НДС по ресурсам, приобретаемым у граждан, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, не производится.

Вычет НДС в отношении покупок, сделанных за наличные у зарегистрированных предпринимателей, возможен только в том случае, если предприниматель сам уплачивает НДС и может выписать счет-фактуру в установленном порядке.

Что касается покупок, совершенных в магазинах розничной торговли, то НК РФ позволяет вычесть «входящий» НДС по товарам, купленным в магазине за наличный расчет, если продавец выдал кассовый чек с выделенной суммой налога или иной документ установленной формы (п. 7 ст. 168 НК РФ).

### **3.6.2. Вычет НДС, уплаченного на таможне**

Ввоз товаров на территорию Российской Федерации из-за границы облагается НДС.

При этом налог, **уплаченный** на таможне, можно принять к вычету в том налоговом периоде (месяце, квартале), когда импортные товары были оприходованы (основные средства поставлены на учет), независимо от момента оплаты основной суммы задолженности иностранному поставщику.

Если импортированные материалы (основные средства) используются в производстве продукции, не облагаемой НДС, то сумма налога, уплаченного на таможне, к вычету не принимается, а учитывается в стоимости этих материалов.

### 3.6.3. Вычет НДС при возврате товаров либо при отказе от выполненных работ (услуг)

При возврате товаров покупателем продавцу либо при отказе заказчика от выполненных работ «исходящий» НДС, ранее начисленный продавцом с реализации, можно предъявить к вычету при выполнении одновременно следующих условий:

- НДС, ранее начисленный с выручки от реализации возвращаемых товаров (работ, услуг), был **уплачен** в бюджет<sup>1</sup>;
- в бухгалтерском учете сделаны корректирующие проводки по возврату;
- со дня возврата товаров прошло менее одного года.

Причина возврата ресурсов не имеет значения для предоставления вычета по НДС. Если возврат происходит частично, то НДС принимается к вычету только в той части, которая относится к стоимости возвращенного ресурса.

### 3.6.4. Вычеты НДС по нормируемым расходам

Некоторые виды расходов уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль не полностью, а в пределах норм. Например:

- расходы на рекламу (до 1 января 2015 г.);
- представительские расходы.

НДС по нормируемым расходам можно принять к вычету только в части, относящейся к расходу в пределах норматива. Например, если общий расход составляет 120 руб. (в том числе 20 руб. — НДС) и только половина относится на затраты по нормативу, то вычету подлежит налог только в сумме 10 руб. Остальная сумма списывается за счет чистой прибыли предприятия.

---

<sup>1</sup> Слово «уплачен» нельзя воспринимать буквально. В периоде, в котором произошла реализация товаров (работ, услуг), «исходящий» НДС был начислен. Затем в следующем периоде он уплачивается **наряду с другими элементами**, включенными в налоговую базу, а не отдельно.

### 3.6.5. Вычеты НДС по командировочным расходам

Вычетам подлежат суммы налога, **уплаченные** по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями, а также по расходам на наем жилого помещения).

#### ПРИМЕР 3.16

*Вычет «входящего» НДС по командировочным расходам*

ЗАО «Пончик» утвердило авансовый отчет Вовы Пончикова, вернувшегося из служебной командировки. В качестве документов, подтверждающих произведенные расходы, Вова представил:

- железнодорожные билеты с выделенной суммой налога. Стоимость билета составляет 9000 руб., в том числе НДС — 1500 руб.;
- счета ресторана на сумму 7080 руб., в которых выделен НДС — 1180 руб.;
- счет-фактуру гостиницы за услуги по проживанию на сумму 12 000 руб. (в том числе 2000 руб. — НДС); счет за услуги по пользованию мини-баром на сумму 2400 руб. (в том числе НДС — 400 руб.).
- ЗАО «Пончик» может получить вычет НДС на сумму: 1500 руб. + 2000 руб. = 3500 руб. Вычет НДС в отношении расходов на питание и мини-бар не производится, поскольку эти расходы не учитываются при налогообложении прибыли.

### 3.6.6. Вычеты НДС по работам (услугам), выполненным (оказанным) иностранными юридическими лицами

Если российское предприятие приобретает работы или услуги у иностранного юридического лица, не состоящего на налоговом учете в Российской Федерации, то российское предприятие удерживает НДС с общей суммы выплаты по расчетной ставке **20/120** (подробнее см. п. 3.9.7).

После того как налог был удержан и **уплачен** в бюджет, всю сумму НДС можно принять к вычету. При этом должны быть выполнены общие условия для вычетов, а именно:



- 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.

ЗАО «Пончик» взяло в аренду муниципальное имущество (здание). Стоимость аренды составляет 120 000 руб. (в том числе 20 000 руб. — НДС).

#### **ПРИМЕР 3.17**

*Вычет «входящего»  
НДС при аренде*

Арендная плата перечисляется двумя платежными поручениями: 100 000 руб. — на счет арендодателя, 20 000 руб. — непосредственно в бюджет.

### **3.6.8. Вычеты НДС при зачете взаимных требований**

В ситуации, когда поставщик одновременно является и получателем товаров (работ, услуг) от своего контрагента, 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.

Вычет «входящего» НДС при зачетах взаимных требований производится в общем порядке (т. е. по предъявлению счета-фактуры от поставщика).

**ПРИМЕР 3.18**

*Вычет «входящего» НДС при зачете взаимных требований*

ЗАО «Пончик» отгрузило ЗАО «Осел Иа» пончиков на сумму 120 руб. (условно) [в том числе 20 руб. — НДС].

В свою очередь, ЗАО «Осел Иа» оказало ЗАО «Пончик» транспортные услуги на ту же сумму.

Стороны договорились произвести зачет взаимных требований.

Вычет НДС производится по факту подписания акта о зачете взаимных требований, на основании счетов-фактур, выписанных сторонами друг другу на сумму 120 руб.

### 3.6.9. Вычеты НДС при использовании имущества в расчетах с поставщиками

Вычет «входящего» НДС при расчетах имуществом производится в общем порядке (т. е. по предъявлению счета-фактуры от поставщика). Обязанность начислить НДС на рыночную стоимость переданного имущества по-прежнему актуальна.

**ПРИМЕР 3.19**

*Правила вычета «входящего» НДС при обмене товарами и расчетами с использованием ценных бумаг*

ЗАО «Винни-Пятачок» и ЗАО «Осел Па» заключили договор мены, предусматривающий, что стоимость обмениваемого имущества одинакова и составляет 120 руб. [в том числе 20 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.

#### Последствия операций по НДС

Для ЗАО «Винни-Пятачок», руб.:	
начисленный «исходящий» НДС	20
принятый к вычету «входящий» НДС	(20)
НДС к уплате в бюджет	0
Для ЗАО «Осел Иа», руб.:	
начисленный «исходящий» НДС	20
принятый к вычету «входящий» НДС	(20)
НДС к уплате в бюджет	0

### 3.6.10. Вычеты «входящего» НДС по авансам, выданным поставщикам

У покупателя, перечислившего аванс поставщику, есть право на вычет «входящего» НДС при условии наличия счета-фактуры от поставщика.

При получении товаров (работ, услуг), под которые ранее был выдан аванс, покупатель также отражает вычет «входящего» НДС с одновременным восстановлением «входящего» НДС, ранее принятого к вычету с аванса (см. **пример 3.20**).

В I квартале ЗАО «Пончик» перечислило аванс за материалы в размере 120 000 руб. [в том числе НДС 20 000 руб.]. Товар был получен от поставщика во II квартале.

Реализация облагается по ставке 20%.

#### I квартал

«Входящий» НДС с аванса	(20 000 руб.)	(120 000 руб. × 20/120)
НДС к вычету		(20 000 руб.)

#### II квартал

Восстановление НДС,	
ранее принятого к вычету с аванса	20 000 руб.
«Входящий» НДС с полученных товаров	(20 000 руб.)
НДС к вычету	0

#### ПРИМЕР 3.20

*Правила вычета  
«входящего» НДС  
по авансам, выдан-  
ным поставщикам*

### 3.6.11. Вычеты «входящего» НДС при наличии облагаемых и не облагаемых налогом операций

В случае если предприятие осуществляет одновременно операции, как облагаемые, так и не облагаемые НДС, то возникает проблема распределения «входящего» НДС по ресурсам, использованным как для облагаемых, так и для необлагаемых операций.

«Входящий» НДС по ресурсам II группы (см. схему ниже) распределяется между облагаемыми и необлагаемыми операциями следующим образом:

$$\text{Доля входящего НДС, относимого к облагаемым операциям} = \frac{\text{Выручка (без НДС) от реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС}}{\text{Общая выручка (без НДС) от реализации товаров (работ, услуг)}}$$



Под общей выручкой понимается суммарная облагаемая и необлагаемая реализация за отчетный период.

С **1 октября 2011 г.**, согласно дополнениям, внесенным в **абз. 5 п. 4 ст. 170 НК РФ**, пропорция по основным средствам и материальным активам, принимаемым к учету в первом или втором месяце квартала, может определяться не из стоимости отгрузки за квартал, а исходя из стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав), реализованных за соответствующий месяц. Соответственно, если основные средства (нематериальные активы) будут приняты к учету в последнем месяце квартала, то пропорция определяется в общем порядке — исходя из стоимости отгрузки за квартал.

Следует отметить, что использование вышеуказанного порядка — не обязанность, а право налогоплательщика. Порядок ведения раздельного учета налогоплательщик должен закрепить в учетной политике для целей налогового учета (**п. 4 ст. 170 НК РФ**). Там же целесообразнее установить и порядок определения пропорции по основным средствам и нематериальным активам, принимаемым к учету в первом или втором месяце квартала.

#### 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 20% (данные примера условные). Выручка от реализации газеты для целей НДС в I квартале составила 100 руб.

Выручка от реализации журнала в I квартале составила 1080 руб. (в том числе НДС — 180 руб.). Для печати газеты и журнала использовалась разная бумага, все остальные ресурсы (краска, оборудование) были общими.

Стоимость бумаги для газеты — 60 руб. (в том числе НДС — 10 руб.). Стоимость бумаги для журнала — 720 руб. (в том числе НДС — 120 руб.).

Стоимость краски (общий ресурс) составила 240 руб. (в том числе 40 руб. — НДС). Стоимость прочих общих ресурсов — 360 руб. (в том числе НДС — 60 руб.).

НДС по газетной бумаге в сумме 10 руб. включается в стоимость бумаги (так как он непосредственно относится к необлагаемой продукции); по бумаге для журнала в сумме 120 руб. подлежит вычету; по краске и прочим ресурсам подлежит распределению.

$$\frac{\text{Выручка от реализации газеты}}{\text{Общая выручка без НДС}} = \frac{100}{100 + 900} \times 100\% = 10\%.$$

То есть 10% «входящего» НДС по краске и прочим общим ресурсам вычету не подлежат и включаются в затраты:  $10\% \times (40 + 60) = 10$  руб. Остальные 90%, или 90 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 для их сопоставимости<sup>1</sup>.

Возьмем условие предыдущего примера. Для изготовления журнала, реализация которого облагается НДС, потребовались бумага, краска и прочие ресурсы. Стоимость бумаги без НДС — 600 руб. (720 – 120). Стоимость краски и прочих общих расходов

#### **ПРИМЕР 3.22**

*Необходимость  
распределения  
«входящего» НДС*

<sup>1</sup> Прямого указания на расчет показателей без НДС в НК РФ нет.

без НДС — 500 руб.  $(240 + 360 - 40 - 60)$ . На журнал приходится 90% этих расходов, или 450 руб.  $(500 \times 90\%)$  (для распределения общих затрат используется коэффициент, рассчитанный в предыдущем примере).

В итоге затраты на журнал без НДС составили 1050 руб.  $(600 + 450)$ . Затраты на газету без НДС составили:

- бумага — 50 руб.  $(60 - 10)$ ;
- краска и прочие расходы — 50 руб.  $(500 \times 10\%)$ .

Всего: 100 руб.

Рассчитаем долю затрат на газету в общих затратах:

$$100 : (1050 + 100) = 8,7\%.$$

Таким образом, в данной ситуации распределение «входящего» НДС необходимо.

Налогоплательщики должны организовать отдельный учет ресурсов, используемых для облагаемых и освобожденных от НДС операций. При отсутствии такого учета весь «входящий» НДС списывается за счет собственных средств предприятия (т. е. за счет чистой прибыли).

## **3.7. ВОССТАНОВЛЕНИЕ «ВХОДЯЩЕГО» НДС, РАНЕЕ ПРИНЯТОГО К ВЫЧЕТУ**

---

### **3.7.1. Восстановление «входящего» НДС**

Одно из условий принятия к вычету «входящего» НДС по приобретаемым предприятием ресурсам заключается в том, чтобы впоследствии эти ресурсы были использованы для операций, облагаемых налогом. Таким образом, если изначально известно, что ресурс будет использован для операций, не облагаемых НДС, то вычет «входящего» НДС в момент приобретения ресурса не производится.

Однако на практике в момент приобретения основных средств, товаров (работ, услуг) не всегда можно определить, на какие именно цели они будут использованы в будущем. Если у предприятия нет необлагаемых операций, то предполагается, что оно имеет право на вычет «входящего» НДС по всем приобретаемым ресурсам. А если такие операции появятся в будущем, то ранее произведенный вычет «входящего» НДС по ресурсам, фактически использованным на необлагаемые операции, придется аннулировать, а точнее, восстановить.

В I квартале текущего года ЗАО «Пончик» приобрело материалов на сумму 120 000 руб. Все материалы предназначались для использования в производстве. Однако во II квартале было принято решение передать часть материалов стоимостью 12 000 руб. в качестве вклада в уставный капитал дочерней компании, учреждаемой ЗАО «Пончик». Данная операция не признается реализацией согласно НК РФ.

Последствия данной операции по НДС будут следующими.

**В I квартале:**

«входящий» НДС к вычету — 20 000 руб.

**Во II квартале:**

восстановление «входящего» НДС по вкладу в уставный капитал — 2000 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 впоследствии использованы для операций, освобожденных от налогообложения (см. п. 3.1.5);
- 2) ресурсы впоследствии использованы для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации (см. раздел 3.2);
- 3) ресурсы впоследствии использованы для операций, не признаваемых НК РФ реализацией. Это, в частности, относится к передаче ресурсов в виде вклада в уставный капитал создаваемых хозяйственных обществ или товариществ (см. п. 3.3.1);
- 4) налогоплательщик, ранее получивший вычет «входящего» НДС по ресурсам, впоследствии получает освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС (см. п. 3.1.4) или переходит на специальный режим (упрощенную систему налогообложения, ЕНВД, патентную систему);

- 5) ресурсы, используются в операциях, которые облагаются НДС по нулевой ставке. (Подробнее см. п. 3.8.5.)
- 6) налогоплательщику в соответствии с законодательством РФ предоставлены субсидии из федерального бюджета на возмещение затрат по оплате приобретенных товаров (в том числе импортных). В этом случае восстановить налог нужно в периоде предоставления субсидий.

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 и патентную систему) 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 360 000 руб. (в том числе НДС — 60 000 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 — 60 000 руб.



### **В III квартале:**

восстановление «входящего» НДС по вкладу в уставный капитал — 51 252 руб.

Остаточная стоимость агрегата равна

$300\,000 - 300\,000 \times 7 : 48 = 256\,250$  руб. (амортизация начисляется начиная с февраля).

НДС с остаточной стоимости равен:  $256\,260 \times 20\% = 51\,252$  руб.

Таким образом, в III квартале у ЗАО «Пончик» возникает дополнительное обязательство по НДС в размере восстановленного налога.

Начиная с **1 октября 2011 г.** в НК РФ регулируется ситуация, когда продавец изменяет стоимость отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав) в сторону уменьшения. В этом случае покупатель восстанавливает в бюджет НДС в размере разницы между суммами налога со стоимости отгруженных товаров до и после уменьшения. Восстановление осуществляется в периоде получения либо первичных документов на изменение стоимости приобретенных товаров, либо корректировочного счета-фактуры (в зависимости от того, что произошло раньше) (подробнее см. п. 4.3).

### **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 или если налогоплательщик переходит на упрощенную систему налогообложения и другие специальные режимы. В этом случае восстановление НДС осуществляется по общей схеме, описанной в **п. 3.7.2.)**

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 2015 г. ЗАО «Пончик» приобрело здание за 73,6 млн руб. (в том числе НДС — 3,6 млн руб.). В январе 2019 г. оно начало осуществлять операции, не облагаемые НДС. 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 не облагаемых операций была равна 0, то восстановление налога за этот период не происходит.

Начиная с 2019 г. производится восстановление НДС в сумме 360 000 руб., умноженной на долю не облагаемых операций в их общей стоимости.

**Пунктом 6 ст. 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**<sup>1</sup>;
- объект является полностью самортизированным.

В январе 2019 г. ЗАО «Пончик» начало выпуск продукции, не облагаемой НДС. До этого перехода общество уплачивало НДС по всей реализации и не имело операций, не облагаемых НДС.

На балансе у ЗАО находится полностью самортизированный объект основных средств, построенный хозяйственным способом в 2008 г. Восстановление НДС, ранее принятого к вычету, по этому объекту не производится.

#### ПРИМЕР 3.26

*Восстановление  
«входящего» НДС*

## 3.8. НУЛЕВАЯ СТАВКА НДС. ЭКСПОРТНЫЕ ОПЕРАЦИИ

### 3.8.1. Экспорт. Общие положения

Под экспортом понимается таможенный режим, при котором товары вывозятся за пределы Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе. Экспорт облагается НДС по ставке **0%**. Однако нельзя утверждать, что экспорт освобожден от НДС.

Как указывалось в предыдущем разделе, «входящий» НДС по ресурсам, использованным для операций, не облагаемых НДС, не подлежит вычету, а включается в расходы. Это происходит потому, что «исходящего» НДС по этим операциям просто нет, ведь они не облагаются НДС (освобождаются от налога).

Что касается экспорта, то здесь возникает объект налогообложения — стоимость экспортируемых товаров. Правда, затем эта сумма умножается на ставку **0%** и, таким образом, становится нулевой. Однако само наличие налоговой базы и «исходящего» НДС (пусть и нулевого) позволяет предъявить к вычету «входящий» НДС по экспортируемым товарам.

Нулевая ставка НДС предполагает **особые** правила для исчисления «исходящего» и «входящего» НДС, которые существенно отличаются от правил для внутренней реализации, рассмотренных в предыдущих разделах, а именно:

<sup>1</sup> Почему законодатель прописал 10 лет в одном месте и 15 лет в другом — непонятно. Механизма восстановления НДС после истечения 10-летнего срока не предусмотрено.

- «исходящий» НДС по экспорту возникает в момент **подтверждения** или **неподтверждения** экспорта (а не в момент отгрузки или оплаты, как по обычным операциям);
- «входящий» НДС по экспорту не может быть предъявлен к вычету до подтверждения либо неподтверждения экспорта (это относится только к сырьевым товарам<sup>1</sup>, к остальным применяются обычные правила вычета «входящего» НДС).

При этом также должны соблюдаться общие правила для вычета «входящего» НДС (см. п. 3.5.2).

**Начиная с 1 января 2018 г.** экспортеры получили право отказаться от нулевой ставки НДС как по экспорту товаров, так и по связанным с экспортом работам и услугам. Чтобы отказаться от нулевой ставки, нужно будет подать соответствующее заявление в налоговый орган. Срок подачи заявления — не позднее 1-го числа квартала, с которого юрлицо планирует платить НДС по ставке 10% или 18%. Отказ возможен на срок **не менее года**. При этом отказаться от нулевой ставки по какой-то конкретной операции нельзя.

### 3.8.2. Исчисление «исходящего» НДС по экспортным операциям

Момент возникновения «исходящего» НДС по экспортным операциям не совпадает с моментом отгрузки или моментом оплаты, а определяется по специальным правилам (**п. 9 ст. 167 НК РФ**). Этот налог возникает на наиболее раннюю из указанных ниже дат:

- **последний день** налогового периода, т. е. квартала, в котором собран пакет документов, подтверждающих экспорт (так называемый **подтвержденный экспорт**), либо
- **181-й день** с даты экспорта (при этом база для исчисления НДС определяется «задним числом» на дату экспорта) (так называемый **неподтвержденный экспорт**).

Вышеуказанный пункт означает, что:

- экспорт считается **подтвержденным** и будет облагаться по ставке 0% в последний день налогового периода, т. е. квартала, в котором был подан полный пакет под-

<sup>1</sup> Перечень сырьевых товаров утвержден постановлением Правительства № 466 от 18.04.2018 г.

тверждающих документов. Это должно произойти в течение **180 дней** с даты экспорта;

- экспорт считается **неподтвержденным**, если пакет документов не представлен в течение **180 дней** с даты экспорта. **Обязательство начислить НДС по неподтвержденному экспорту возникает на 181-й день с даты экспорта.**

База для расчета НДС определяется «задним числом» строго по курсу, действовавшему на дату экспортной отгрузки.

Компания «Руслес» экспортирует древесину по прямому контракту с немецкой компанией.

Экспортная отгрузка имела место 3 марта. Стоимость контракта — 100 000 евро.

Курсы евро (условно): 3 марта — 72 руб./евро; 30 июня — 74 руб./евро; 30 августа — 76 руб./евро.

**Вариант 1.** Пакет документов, подтверждающих экспорт, был представлен 18 мая этого же года.

Экспорт считается подтвержденным 30 июня, т. е. в последний день квартала, в котором подан пакет подтверждающих документов.

Сумма реализации на экспорт составила: 100 000 евро × 74 руб. = 7 400 000 руб. «Исходящий» НДС: 7 400 000 руб. × 0% = 0.

**Вариант 2.** Пакет документов, подтверждающих экспорт, в текущем году не представлен. 30 августа (т. е. на 181-й день с даты экспорта) экспорт считается неподтвержденным.

Сумма облагаемой НДС реализации по неподтвержденному экспорту: 100 000 евро × 72 руб. (курс на дату экспорта) = 7 200 000 руб. (плюс должна быть произведена корректировка НДС с учетом изменения курса на дату оплаты экспорта).

Экспортеры **не должны** уплачивать НДС с сумм авансов, полученных по контракту (**п. 9 ст. 154 НК РФ**).

### 3.8.3. Документы, подтверждающие экспорт

**Статья 165 НК РФ** содержит несколько перечней документов, предоставляемых в налоговые органы для подтверждения экспорта. Эти перечни различаются в зависимости от того, как происходит экспорт: напрямую экспортером или через посредника. В общем случае, когда экспорт осуществляется непосредственно экспортером, в перечень документов, подтверждающих экспорт, включаются:

#### ПРИМЕР 3.27

*Применение нулевой ставки НДС*

- **экспортный контракт** (или его копия)<sup>1</sup>;
- **грузовая таможенная декларация (ГТД)** или ее копия с отметками таможи, осуществившей выпуск товаров в режим экспорта, и пограничного таможенного органа, через который товар был вывезен за таможенную территорию (эти таможи могут как совпадать, так и быть различными);
- **копии транспортных, товаросопроводительных документов с отметками пограничной таможи.**

### **3.8.4. Применение ставок 10 и 20% по неподтвержденному экспорту**

Как отмечалось в п. 3.8.2, если в течение **180 дней** с даты экспорта экспортер не представил пакет документов, подтверждающих экспорт, то на **181-й день** экспорт приобретает статус неподтвержденного.

Последствиями признания экспорта неподтвержденным являются подача исправленной декларации по НДС за тот период, в котором произошла экспортная отгрузка, и исчисление НДС с неподтвержденного экспорта.

Согласно **п. 9 ст. 165 НК РФ**, НДС нужно начислять по ставкам **10 и 20%** в зависимости от вида товаров.

Применение расчетных ставок для неподтвержденного экспорта не предусмотрено.

---

<sup>1</sup> До 1 октября 2018 г. необходим был прямой контракт с иностранной организацией. Начиная с этой даты, подтвердить нулевую ставку НДС при экспорте можно и контрактом с российской организацией.

Согласно Федеральному закону от 03.08.2018 г. № 302-ФЗ, для подтверждения нулевой ставки можно предоставить контракт с российской компанией или его копию (пп. 1 п. 1 ст. 165 НК РФ). По такому контракту товар должен поставляться обособленному подразделению компании, которое расположено за пределами ЕАЭС.

Это решило вопрос с подтверждением ставки при отгрузке товаров зарубежным обособленным подразделениям российских юрлиц. Ведь раньше Минфин разъяснял, что нулевую ставку в этом случае применить нельзя.

Также с 1 октября 2018 г. вступило в силу следующее правило: если контракт или договор организация уже предоставляла в инспекцию для подтверждения нулевой ставки за предыдущие налоговые периоды, то повторно его подавать не требуется (п. 10 ст. 165 НК РФ). Вместо него направляется уведомление.

### 3.8.5. Вычет «входящего» НДС по экспортным операциям

Основные условия для получения вычета «входящего» НДС распространяются и на экспортные операции, если речь не идет об экспорте сырьевых товаров.

Однако для получения вычета «входящего» НДС по экспортным сырьевым товарам также необходимо выполнение дополнительного условия, а именно: подтверждение или неподтверждение экспорта.

**Пунктом 10 ст. 165 НК РФ** установлено, что порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0%, устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Исходя из этого, принятый в организации порядок расчета целесообразно подробно и конкретно описать в учетной политике организации для целей налогообложения. Это поможет избежать споров с налоговыми органами. Кроме того, отсутствие установленной методики расчета позволит инспектору при проведении проверки применить свой способ расчета, который может быть невыгоден налогоплательщику.

Стоимость контракта — 100 000 евро. Дата экспорта — 3 марта.

Сумма «входящего» НДС по экспортным товарам — 800 000 руб. Курсы евро (условно): 3 марта — 72 руб./евро; 30 июня — 74 руб./евро. Товар является сырьевым.

**Вариант 1.** Пакет документов, подтверждающих экспорт, предоставлен 18 июня этого же года.

Экспорт подтвержден 30 июня (последний день квартала, в котором предоставлены документы). Сумма реализации, облагаемой по нулевой ставке, равна: 100 000 евро × 74 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 предоставлен. 30 августа (181-й день с даты экспорта) экспорт приобретает статус неподтвержденного.

#### ПРИМЕР 3.28

*Применение нулевой ставки НДС по экспорту сырьевых товаров*

Вносятся исправления в декларацию на дату экспортной отгрузки (т. е. за I квартал).

«Исходящий» НДС по неподтвержденному экспорту:  $100\,000 \text{ евро} \times 72 \text{ руб.} \times 20\% = 1\,440\,000 \text{ руб.}$

«Входящий» НДС по неподтвержденному экспорту — 800 000 руб.

Итого НДС к уплате в бюджет — 640 000 руб.

Таким образом, в исправленной декларации по НДС за первый квартал возникает дополнительная сумма НДС к уплате в размере 640 000 руб. Дополнительно будет сделана корректировка «исходящего» НДС с учетом изменения курса на дату оплаты.

Возмещение «входящего» НДС по экспорту сырьевых товаров не производится автоматически (**ст. 176 НК РФ**). Необходимо получить согласие налоговых органов, которые производят проверку предоставленных экспортером документов. Максимальный срок для подобной проверки, установленный НК РФ, составляет **2 месяца**<sup>1</sup> со дня представления экспортером налоговой декларации.

В случае если сырьевой товар был приобретен для реализации в РФ, а затем по какой-либо причине все-таки был экспортирован, возникает необходимость восстановления «входящего» НДС по указанному товару. Причина заключается в особом порядке вычета НДС при экспорте сырьевых товаров, разобранный в предыдущем пункте, а именно: НДС не может быть принят к вычету до момента подтверждения либо неподтверждения экспорта.

Данная ситуация не должна носить постоянного характера, а скорее иметь характер исключения, поскольку НДС по товарам, изначально предназначенным на экспорт, не может быть принят к вычету. Постоянное восстановление НДС по экспортным сырьевым товарам свидетельствует либо об отсутствии раздельного учета обычных и экспортных товаров, либо о том, что этот учет не организован надлежащим образом.

### **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.

---

<sup>1</sup> До 04.09.2018 г. — 3 месяца.



Пеня начисляется:

- в размере **1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ** за каждый день просрочки уплаты налога, начиная со дня, следующего за последним сроком уплаты налога, по 30-й календарный день;
- в размере **1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ** за каждый день, начиная с 31-го календарного дня.

Сам день уплаты налога включительно в расчет не берется (то есть последний день для расчета пени – это день накануне уплаты налога).

Изменение ставок ЦБ учитывается при расчете суммы пеней.

Вернемся к данным **предыдущего примера**. Задолженность по НДС — 640 000 руб. — отражается в исправленной декларации за I квартал и подлежит уплате в срок до 25 апреля включительно. Однако поскольку декларация за I квартал исправлена «задним числом» и НДС уже не мог быть уплачен до 25 апреля (включительно), то имеет место просрочка уплаты налога. Пеня будет начисляться на каждый платеж отдельно:

- на первый платеж с 26 апреля по 25 мая — по 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый календарный день просрочки, с 26 мая и далее — по 1/150 ставки рефинансирования.
- на второй платеж с 26 мая по 24 июня — по 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ в день, далее — по 1/150 ставки рефинансирования в день.
- на третий платеж с 26 июня по 25 июля — по 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ в день, далее — по 1/150 ставки рефинансирования в день.

Все изменения ставки рефинансирования ЦБ РФ будут учитываться при расчете пени.

### **ПРИМЕР 3.29**

*Начисление пени  
на сумму НДС  
в результате  
неподтверждения  
экспорта*

## **3.8.7. Экспорт работ (услуг)**

**Федеральный закон от 27.11.2010 г. № 309-ФЗ** установил закрытый перечень услуг и работ, которые облагаются по нулевой ставке НДС, и определил комплекты документов, необходимых для подтверждения этой ставки в каждом конкретном случае.

**Пункт 1 ст. 164 НК РФ** содержит восемь подпунктов, в каждом из которых перечислены услуги и работы, облагаемые

НДС по нулевой ставке. В основном речь идет о перевозке и транспортировке экспортных товаров разными видами транспорта.

### 3.9. ОСОБЫЕ СЛУЧАИ ИСЧИСЛЕНИЯ НДС

---

#### 3.9.1. Исчисление НДС при продаже имущества

При продаже имущества сумма НДС определяется по расчетной ставке **20/120** от общей продажной цены. Исключения составляют случаи, когда имущество числится на балансе у продавца с учетом «входящего» НДС (т. е. речь идет о том имуществе, при покупке которого «входящий» НДС не возмещается, а включается в его балансовую стоимость). К такому имуществу, в частности, относится:

- имущество, приобретенное для осуществления операций, не облагаемых НДС;
- имущество, купленное за счет средств целевого бюджетного финансирования;
- имущество, полученное предприятием безвозмездно;
- имущество, приобретенное у граждан и предпринимателей, освобожденных от НДС;
- любое другое имущество, учитываемое на балансе с НДС, независимо от причин, по которым налог не был принят к вычету при приобретении.

При продаже вышеуказанного имущества НДС исчисляется на разницу между ценой продажи и остаточной стоимостью по данным **бухгалтерского учета** по расчетной ставке **20/120**.

#### ПРИМЕР 3.30

*Расчет НДС при реализации имущества, учитываемого по стоимости, включающей НДС*

Российская компания приобрела основное средство за 240 000 руб. (включая 40 000 руб. — НДС). Основное средство использовалось для производства товаров, освобожденных от НДС, и весь «входящий» НДС при покупке основного средства был капитализирован.

В текущем году компания решила продать это основное средство за 160 000 руб. Накопленная амортизация, по данным бухгалтерского учета, составила 110 000 руб., по данным налогового учета — 90 000 руб.

При реализации этого основного средства НДС рассчитывается как разница между ценой продажи и остаточной стоимостью по данным бухгалтерского учета.

Выручка от реализации, руб.	160 000
Остаточная стоимость по данным <b>бухгалтерского</b> учета (240 000 – 110 000)	(130 000)
Разница (160 000 – 130 000)	30 000
НДС (30 000 × 20/120)	5000
Обратите внимание, что компания должна исчислять и уплачивать НДС с реализации основного средства даже в случае, если ее основная реализации освобождается от НДС.	
<b>Облагаемая прибыль</b> компании рассчитывается следующим образом:	
Выручка от реализации, руб.	160 000
НДС	(5000)
Остаточная стоимость по данным <b>налогового</b> учета (240 000 – 90 000)	(150 000)
Прибыль от реализации	5000

### 3.9.2. Исчисление НДС при выполнении строительно-монтажных работ

#### Строительство подрядным способом

Строительно-монтажные работы при подрядном способе осуществляет предприятие-подрядчик. Выполнение работ оформляется актом, в котором указывается их стоимость. НДС, предъявленный подрядчиком, принимается к вычету у заказчика в общеустановленном порядке.

#### Строительство хозяйственным способом

Если предприятие самостоятельно осуществляет строительные работы (хозяйственный способ строительства), то по отношению к себе самому оно является и подрядчиком, и заказчиком. Исходя из этого, НК РФ сначала требует начислить НДС с объема строительно-монтажных работ, которое предприятие выполнило для самого себя, а потом решает вычет этой суммы.

НДС со стоимости строительства следует начислять в течение всего срока создания объекта. При этом работы, выполненные третьими лицами (субподрядчиками), в облагаемую базу не включаются.

Моментом определения налоговой базы по НДС является последний день каждого налогового периода независимо от того, введено в эксплуатацию основное средство или нет. То есть НДС начисляется ежеквартально.

Организация может предъявить к вычету сумму начисленного НДС в том же налоговом периоде.

Вычет по материалам, приобретенным для строительно-монтажных работ, а также по НДС, предъявленному подрядчиками (если они привлекались), производится по общим правилам, предусмотренным **п. 5 ст. 172 НК РФ**.

### **ПРИМЕР 3.31**

*НДС при строительстве хозяйственным способом*

В январе ЗАО «Пончик» начало строительство производственного здания хозяйственным способом. Стоимость строительства в I квартале составила, тыс. руб.:

- стоимость материалов — 5760 (в том числе 960 — НДС);
- зарплата строительных рабочих — 1100;
- страховые взносы, начисленные на зарплату строительных рабочих, — 256;
- строительные услуги третьих лиц — 2280 (в том числе 380 — НДС).

Стоимость строительства (без НДС):

$$5760 - 960 + 1100 + 256 = 6156.$$

НДС по ставке 20%:

$$6156 \times 20\% = 1231,2.$$

Строительные услуги третьих лиц в облагаемую базу не включаются.

«Исходящий» НДС отражается в декларациях по НДС за I квартал. Общая сумма начисленного НДС за указанный период равна 1231,2 тыс. руб. Этот НДС принимается к вычету также в I квартале.

«Входящий» НДС по материалам и услугам третьих лиц принимается к вычету в сумме 1340 тыс. руб. (960 + 380) по мере предъявления поставщиками счетов за указанные материалы и услуги (т. е. в I квартале). Вычет возможен также по авансам, выданным поставщикам строительных материалов и (или) услуг.

### 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).

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).

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.

В соответствии с **подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ** от налогообложения освобождается 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 3.32

*НДС при отпуске ресурсов для внутреннего потребления*

#### ПРИМЕР 3.33

*НДС при отпуске ресурсов для внутреннего потребления*

### 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 **20/120** (в зависимости от вида товара).

Если товар, по которому имела место уступка, НДС не облагается, то прибыль от сделки цессии также не облагается.

#### ПРИМЕР 3.34

*НДС у цедента*

5 января ЗАО «Пончик» отгрузило ЗАО «Осел Иа» продукцию на 120 руб. (условно), в том числе 20 руб. — НДС. 10 апреля дебиторская задолженность ЗАО «Осел Иа» была передана другому предприятию по договору цессии:

**вариант 1** — за 50 руб.;

**вариант 2** — за 132 руб.

Обязательство по НДС во II квартале в варианте 1 не возникает, так как общество учло налог (20 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 12 руб. (132 – 120) облагается НДС по расчетной ставке. Сумма налога составит:  $12 \times 20/120 = 2$  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 **20/120** вне зависимости от вида товаров (работ, услуг), по которым произошла уступка.

Предприятие купило дебиторскую задолженность за 50 руб. (условно). С дебитора получено 80 руб. НДС рассчитывается следующим образом:  $(80 - 50) \times 20/120 = 5$  руб.

#### **ПРИМЕР 3.35**

*НДС у цессионария*

Операции, связанные с уступкой прав требования по договорам займа и кредита, освобождаются от обложения НДС.

Освобождение от обложения НДС распространяется на следующие две ситуации (**подп. 26 п. 3 ст. 149 НК РФ**):

- уступка (приобретение) прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров займа (в денежной форме) или кредитного договора;
- исполнение заемщиком обязательств перед новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки.

От применения данной льготы также можно отказаться (**п. 5 ст. 149 НК РФ**).

### **3.9.5. Исчисление НДС при посреднических операциях**

#### **НДС у посредника**

Посредник платит НДС только со своего вознаграждения по ставке **20%** (независимо от того, какие товары (работы, услуги) он продает — облагаемые НДС по ставке **10** или **20%** либо освобожденные от налога). Исключение составляют следующие операции:

- предоставление в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации;
- 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 3.36

*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 120 000 руб. (в том числе НДС — 20 000 руб.).

Комиссионное вознаграждение составляет 10% от цены сделки, или 12 000 руб. (в том числе НДС — 2000 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, так как 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 20 000 руб.;
- июль (III квартал) — принимается к вычету «входящий» НДС по услугам комиссионера — 2000 руб.

#### Для ЗАО «Осел Иа»:

- апрель (II квартал) — начисляется «исходящий» НДС с предоплаты — 2000 руб., поскольку поступление денег



от покупателя является для посредника предоплатой его услуг (по условию примера комиссионер участвует в расчетах);

- июль (III квартал) — начисляется «исходящий» НДС с комиссии — 2000 руб., одновременно налог, ранее уплаченный с предоплаты, предъявляется к вычету в той же сумме.

Российские организации — посредники иностранных фирм, продающие товары на территории Российской Федерации в соответствии с договорами поручения (комиссии, агентских договоров) и участвующие в расчетах, признаются налоговыми агентами.

При этом сумму НДС они должны начислять сверх цены товара, установленной зарубежным партнером, а не удерживать из дохода (новый **п. 5 ст. 161 НК РФ**). Начисленную сумму налога к вычету принимает не посредник, а покупатель на основании выставленного посредником счета-фактуры (**п. 3 ст. 171 НК РФ**).

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 120 000 руб. (в том числе 20 000 руб. — НДС) и как налоговый агент уплатить всю сумму налога в бюджет.

Дополнительно комиссионер должен уплатить 2000 руб. НДС, исчисленного со своего комиссионного вознаграждения.

#### **ПРИМЕР 3.37**

*НДС при совершении посреднических операций*

### **3.9.6. Исчисление НДС при импорте товаров**

Импорт товаров — это их ввоз на территорию Российской Федерации без обязательств об обратном вывозе.

Импорт товаров облагается НДС на таможене. Уплата налога производится одновременно с уплатой других таможенных платежей в момент принятия грузовой таможенной декларации к оформлению груза.

Исключение сделано для отдельных категорий товаров (**ст. 150 НК РФ**) и для импорта товаров из Белоруссии.

Порядок расчета НДС, уплачиваемого на таможне, определен **ст. 160 НК РФ**.

НДС определяется по формуле

$$(ТС + ТП + А) \times N : 100\%$$

где ТС — таможенная стоимость импортируемых товаров;

ТП — таможенная пошлина<sup>1</sup>;

А — акциз<sup>2</sup>;

N — ставка НДС.

Согласно **п. 2 ст. 171 НК РФ**, НДС, уплаченный на таможне по импортируемому товарам, принимается к вычету. При этом купленные товары должны быть приобретены для операций, облагаемых НДС.

Вычет НДС предоставляется после оприходования импортных товаров на балансе предприятия.

#### **ПРИМЕР 3.38**

*НДС при импорте товаров*

ЗАО «Пончик» ввозит из Германии партию кофейного ликера стоимостью 100 000 руб. Таможенная пошлина составляет 10%. Сумма акциза — 20 000 руб.

Сумма НДС, уплачиваемого таможне, составит:

$$(100\,000 + 10\,000 \text{ (пошлина)} + 20\,000 \text{ (акциз)}) \times 20\% = 26\,000 \text{ руб.}$$

### **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. 3.9.6.**)

<sup>1</sup> Если товары не облагаются пошлиной и (или) акцизом, то эти показатели принимаются равными 0.

<sup>2</sup> То же.

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 иностранной компании, 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 иностранной компании, 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 предоставляет декларацию и уплачивает НДС за все остальные представительства (п. 3 ст. 144 НК РФ).

По договору с российской компанией турецкая фирма произвела ремонт офиса компании в г. Москве. Стоимость работ составила 120 000 евро.

**Вариант 1.** Турецкая компания не состоит на налоговом учете в Российской Федерации.

#### **ПРИМЕР 3.39**

*Исчисление НДС при осуществлении расчетов с иностранными юридическими лицами*

**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:  $120\,000 \text{ евро} \times 20/120 = 20\,000 \text{ евро}$ . После уплаты НДС подлежит вычету.

**Вариант 2.** Российская компания платит 120 000 евро турецкой фирме (при наличии копии регистрационного свидетельства и ИНН). Вычет НДС производится в общеустановленном порядке, т. е. по предъявлении счета за выполненные работы.

### **Вычет НДС при возврате товара покупателями иностранному продавцу**

На практике возможна ситуация, при которой покупатель приобрел товары у продавца-иностранца, исполнил обязанности налогового агента (удержал и перечислил в бюджет НДС), однако впоследствии товар был возвращен продавцу или же покупатель отказался от товара (работы, услуги). Также возможен возврат иностранному продавцу сумм предоплаты в случае изменения условий или расторжения договора.

**Статьи 170 и 171 НК РФ** регулируют два случая:

- 1) если покупатель является плательщиком НДС, то уплаченный в качестве налогового агента НДС он вправе принять к вычету (**п. 5 ст. 171 НК РФ**);
- 2) если покупатель не является плательщиком НДС (или освобожден от исполнения обязанностей плательщика НДС), то суммы налога, уплаченные в бюджет в качестве налогового агента, включаются в состав расходов по налогу на прибыль (**п. 7 ст. 170 НК РФ**).

## **3.10. СЧЕТА-ФАКТУРЫ**

---

Существует три вида счетов-фактур:

- обычные счета-фактуры;
- счета-фактуры, используемые для оформления авансовых платежей;
- корректирующие счета-фактуры.

### 3.10.1. Обычные счета-фактуры

Счет-фактура — налоговый документ строго установленного образца, который применяется только для учета НДС.

Счет-фактура выставляется (направляется) продавцом (подрядчиком, исполнителем) покупателю (заказчику) не позднее **пяти календарных дней**, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). Документ обычно составляется в **двух экземплярах** (первый — покупателю, второй — продавцу)<sup>1</sup>. Счет-фактура от продавца является необходимым для вычета покупателем сумм «входящего» НДС по покупке.

Счет-фактура содержит в себе информацию о наименовании и реквизитах продавца и покупателя, перечне товаров или услуг, их цене, стоимости, ставке и сумме НДС, прочих показателях. Обязательные реквизиты счета-фактуры законодательно закреплены в **ст. 169 НК РФ**.

На основании счетов-фактур, выданных покупателям, ведется **книга продаж**, в которой формируются итоговые суммы «исходящего» НДС за отчетные периоды. Аналогично на основании счетов-фактур, полученных от поставщиков, формируется **книга покупок**, отражающая суммы «входящего» НДС за отчетные периоды.

В первом квартале текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило ЗАО «Осел Иа» мед на сумму 120 000 руб. (в том числе НДС). В том же периоде было получено от ЗАО «Пончик» сахара и других материалов на сумму 60 000 руб. (в том числе НДС).

По факту отгрузки ЗАО «Винни-Пятачок» должен выставить ЗАО «Осел Иа» счет-фактуру на сумму 120 000 руб. Счет-фактура составляется в 2 экземплярах не позднее 5 календарных дней начиная с даты отгрузки. Один экземпляр остается у ЗАО «Винни-Пятачок» и отражается в книге продаж этой организации. Другой передается ЗАО «Осел Иа» и отражается в книге покупок этой фирмы.

Счет-фактура, полученный от ЗАО «Пончик», отражается в книге покупок ЗАО «Винни-Пятачок».

Общая сумма НДС по книге продаж ЗАО «Винни-Пятачок» за I квартал должна совпадать с «исходящим» НДС за этот же период. Таким образом, итог по книге покупок будет соответствовать общей сумме «входящего» НДС за I квартал.

#### ПРИМЕР 3.40

*Счета-фактуры,  
книги покупок  
и продаж*

<sup>1</sup> В некоторых случаях, например при осуществлении строительных работ хозяйственным способом, счет-фактура выставляется в одном экземпляре.

**Не обязаны** составлять счета-фактуры:

- лица, не являющиеся плательщиками НДС<sup>1</sup>;
- организации (индивидуальные предприниматели), выполняющие работы и оказывающие платные услуги непосредственно населению за наличный расчет, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы (бланк строгой отчетности);
- налогоплательщики по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), освобождаемых от налогообложения<sup>2</sup>;
- банки по операциям, освобождаемым от налогообложения;
- страховые организации по операциям, освобождаемым от налогообложения;
- негосударственные пенсионные фонды по операциям, освобождаемым от налогообложения.

### **3.10.2. Счета-фактуры, используемые для оформления авансовых платежей**

При получении предоплаты продавец обязан выставить покупателю **«авансовый» счет-фактуру**<sup>3</sup>. Сделать это нужно не позднее пяти календарных дней после получения предоплаты<sup>4</sup>. Счет-фактура на предоплату отражается в **книге продаж продавца**.

Налог с предоплаты определяется по **расчетной ставке** от общей суммы предоплаты.

---

<sup>1</sup> Эти лица не надо путать с лицами, освобожденными от исполнения обязанностей плательщиков НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ, которые обязаны выставять счета-фактуры с пометкой «Без НДС».

<sup>2</sup> Право на невыставление счетов-фактур относится именно к операциям с ценными бумагами, операциям банков, страховщиков и негосударственных пенсионных фондов. Обычные налогоплательщики обязаны выставять счета-фактуры при наличии операций, освобожденных от налогообложения в соответствии со **ст. 149 НК РФ**.

<sup>3</sup> Кроме случаев, когда предоплата получена в счет предстоящих поставок товаров, подлежащих налогообложению по нулевой ставке или не облагаемых НДС.

<sup>4</sup> Если в течение пяти дней с получения предоплаты товар отгружен покупателю, то выписывать счет-фактуру на аванс нет необходимости.

Реквизиты счета-фактуры на предоплату отличаются от реквизитов обычного счета-фактуры и регулируются **п. 5.1 ст. 169 НК РФ**.

**При отгрузке товара** (передаче имущественных прав, выполнении работ, оказании услуг) продавец выставляет **обычный** счет-фактуру и начисляет НДС к уплате в бюджет. Этот обычный счет-фактура также фиксируется в **книге продаж продавца**.

Одновременно с этим ранее начисленный с предоплаты НДС подлежит вычету. Для этого данные **«авансового» счета-фактуры**, выставленного ранее продавцом на полученную предоплату, отражаются в **книге покупок продавца**.

У покупателя применяется «зеркальная» схема отражения счетов-фактур и самого налога (см. **пример 3.41**).

ЗАО «Винни-Пятачок» (продавец) и ЗАО «Осел Иа» (покупатель) подписали договор на поставку меда на сумму 120 000 руб. Согласно условиям договора, ЗАО «Осел Иа» должно перечислить 50% от суммы договора авансом. «Осел Иа» переводит 60 000 руб. в I квартале текущего года. Отгрузка меда производится во II квартале.

#### **ПРИМЕР 3.41**

*Счета фактуры, используемые для оформления авансовых платежей*

#### **Последствия для ЗАО «Винни-Пятачок»**

После получения предоплаты от покупателя ЗАО «Винни-Пятачок» выписывает счет-фактуру на сумму аванса (60 000 руб.) в двух экземплярах, один экземпляр которого передает ЗАО «Осел Иа». На основании второго экземпляра счета-фактуры делается запись в книге продаж ЗАО «Винни-Пятачок» и начисляется «исходящий» НДС в учете в размере 10 000 руб.

При отгрузке меда ЗАО «Винни-Пятачок» выписывает обычный счет-фактуру (на всю сумму поставки – 120 000 руб.) в двух экземплярах, один экземпляр которого передает ЗАО «Осел Иа». На основании второго экземпляра счета-фактуры делается запись в книге продаж ЗАО «Винни-Пятачок» и в учете начисляется «исходящий» НДС в размере 20 000 руб.

Одновременно по ранее выписанному счету-фактуре по полученной предоплате производится запись в книге покупок и в учете отражается «входящий» НДС в размере 10 000 руб.

Таким образом, итоговое обязательство по НДС во II квартале составит 10 000 руб. (20 000 – 10 000).

#### **Последствия для ЗАО «Осел Иа»**

Получив от ЗАО «Винни-Пятачок» счет-фактуру на аванс, покупатель вправе принять «входящий» НДС по нему в размере 10 000 руб. к вычету из бюджета в I квартале. Для этого делается соответствующая запись в книге покупок.

После получения обычного счета-фактуры по уже отгруженному меду ЗАО «Осел Иа» снова делает запись в книге покупок и принимает НДС к вычету из бюджета в сумме 20 000 руб. Одновременно «входящий» НДС по предоплате в размере 10 000 руб. восстанавливается, и счет-фактура по предоплате отражается в книге продаж ЗАО «Осел Иа».

Таким образом, итоговый вычет «входящего» НДС во II квартале составит 10 000 руб. (20 000 – 10 000).

### 3.10.3. Корректировочные счета-фактуры

Корректировочные счета-фактуры введены **Законом № 245-ФЗ**. Требования к их оформлению установлены п. 5.2 и 6 ст. 169 НК РФ.

Случаи выставления корректировочных счетов-фактур:

- изменение стоимости отгруженных товаров из-за допущенной ошибки в прайс-листе или уточнения тарифа (цены);
- несоответствие фактического количества (объема) отгруженных товаров и указанных в первичных документах;
- предоставление продавцом скидки за объем закупок, когда снижается цена на товар, поставленный раньше<sup>1</sup>.

Перед составлением корректировочного счета-фактуры продавец должен уведомить покупателя об изменении стоимости отгруженных товаров. Стороны могут заключить соответствующее соглашение или договор. Согласие покупателя или факт уведомления его об изменении стоимости также может подтвердить любой первичный документ. Только при наличии такого подтверждающего документа продавец или покупатель вправе принять к вычету НДС на основании корректировочного счета-фактуры (**п. 13 ст. 171 и п. 10 ст. 172 НК РФ**).

Корректировочный счет-фактура составляется продавцом не **позднее пяти календарных дней**, считая со дня составления договора, соглашения или другого первичного документа, которым подтверждается согласие покупателя (факт уведомления) на изменение стоимости отгруженных товаров.

---

<sup>1</sup> Обратите внимание на то, что исправлять ошибки, выявленные в ранее составленных счетах-фактурах, с помощью корректировочных счетов-фактур нельзя. В этом случае в ранее выставленный счет-фактуру вносят исправления.



С 1 июля 2013 г. продавец имеет право оформить единый корректировочный счет-фактуру к ранее выставленным двум и более счетам-фактурам.

Поскольку в корректировочном счете-фактуре указываются наименование, адрес и ИНН покупателя, а не покупателей, единый корректировочный документ оформляется только в отношении счетов-фактур, выставленных в адрес одного и того же покупателя.

### **Счет-фактура на уменьшение первоначальной стоимости отгрузки**

Рассмотрим ситуацию, когда цена поставки изменяется в меньшую сторону. В этом случае продавец примет к вычету НДС в сумме, равной разнице между величиной НДС до и после корректировки (**п. 13 ст. 171 НК РФ**) на основании корректировочного счета-фактуры в период выпуска этого счета-фактуры.

Обратите внимание на то, что помимо корректировочного счета-фактуры продавцу обязательно необходим документ (договор, соглашение к контракту, иной первичный документ), где стороны согласовывали бы изменение стоимости отгруженных товаров.

В свою очередь, покупатель должен восстановить разницу между суммой налога до и после пересчета (**подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ**).

НДС восстанавливается в периоде, на который приходится наиболее ранняя из двух дат:

- **дата, когда покупатель получил первичные документы** на изменение стоимости товаров (выполненных работ, оказанных услуг) в сторону уменьшения;
- **дата получения покупателем корректировочного счета-фактуры**, выставленного продавцом.

В I квартале текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» (продавец) отгрузило ЗАО «Осел Иа» (покупатель) 100 банок меда по цене 600 руб. за банку (в том числе НДС).

ЗАО «Винни-Пятачок» должно выставить покупателю обычный счет-фактуру на сумму 60 000 руб. Счет-фактура составляется в 2 экземплярах не позднее 5 календарных дней начиная с даты отгрузки. Один экземпляр остается у ЗАО «Винни-Пятачок» и от-

#### **ПРИМЕР 3.42**

*Корректировочный  
счет-фактура на  
уменьшение перво-  
начальной стоимо-  
сти отгрузки*

ражается в книге продаж этой организации. Другой — передается ЗАО «Осел Иа» и отражается в книге покупок этой фирмы.

Предположим, что во II квартале текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» предоставил ЗАО «Осел Иа» скидку за объем закупок и цена поставки снижена на 10%.

Корректировочный счет-фактура составляется ЗАО «Винни-Пятачок» не позднее пяти календарных дней, считая со дня уведомления покупателя об уменьшении стоимости отгруженных товаров. В счете-фактуре указывается в том числе отрицательная разница между ранее начисленным НДС и скорректированной величиной налога — 1000 руб.

Указанный счет-фактура фиксируется в книге покупок ЗАО «Винни-Пятачок» во II квартале. Таким образом, обязательство по НДС продавца во II квартале уменьшается на 1000 руб. Второй экземпляр счета фактически отражается в книге продаж ЗАО «Осел Иа» также во II квартале, что автоматически приводит к восстановлению НДС в данном периоде.

Выплата покупателю **премии** за выполнение определенных условий договора поставки (в том числе за приобретение определенного объема товаров, работ или услуг) **не уменьшает** стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Сумму НДС, ранее принятую к вычету, покупатель также **не уменьшает**.

Исключение составляют случаи, когда уменьшение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) на сумму выплачиваемой премии (поощрительной выплаты) предусматривается договором поставки (п. 2.1 ст. 154 НК РФ).

Таким образом, если в договоре поставки **не будет установлено**, что в случае предоставления премии стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) изменяется, то:

- продавец не вправе будет уменьшить налоговую базу по НДС на указанную премию;
- покупателю не нужно будет корректировать налоговые вычеты.

Если уменьшение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) на сумму выплаченной премии **будет предусмотрено** договором поставки, то продавцу можно будет уменьшить свои налоговые обязательства по НДС, а покупателю нужно будет уменьшить налоговые вычеты в уже объясненном порядке.

## Счет-фактура на увеличение первоначальной стоимости отгрузки

Если стоимость поставки изменяется в большую сторону, то увеличивается налогооблагаемая база, а значит, продавцу придется дополнительно начислить НДС к уплате в бюджет.

Доначисление делается **в периоде** составления корректировочного счета-фактуры. На основании корректировочного счета-фактуры, выставленного продавцом, покупатель может принять к вычету дополнительную сумму НДС (**п. 13 ст. 171 НК РФ**). Вычет можно заявить не ранее периода получения корректировочного счета-фактуры, но не позднее трех лет с момента составления корректировочного счета-фактуры (**п. 10 ст. 172 НК РФ**).

При этом у покупателя должен быть договор, дополнительное соглашение или иной документ, подтверждающий согласие (факт уведомления) покупателя на изменение цены.

В I квартале текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» (продавец) отгрузило ЗАО «Осел Иа» (покупатель) 100 банок меда по цене 600 руб. за банку (в том числе НДС).

ЗАО «Винни-Пятачок» должно выставить покупателю обычный счет-фактуру на сумму 60 000 руб. Счет-фактура составляется в 2 экземплярах не позднее 5 дней начиная с даты отгрузки. Один экземпляр остается у ЗАО «Винни-Пятачок» и отражается в книге продаж этой организации. Другой передается ЗАО «Осел Иа» и отражается в книге покупок этой фирмы.

Предположим, что во II квартале текущего года стороны оформляют и подписывают соглашение об изменении цены в сторону повышения на 10%.

Корректировочный счет-фактура составляется ЗАО «Винни-Пятачок» не позднее пяти календарных дней, считая со дня уведомления покупателя об уменьшении стоимости отгруженных товаров. В счете-фактуре указывается в том числе положительная разница между ранее начисленным НДС и скорректированной величиной налога — 1000 руб.

Корректировочный счет-фактура регистрируется в книге продаж того периода, в котором был составлен документ об изменении цены.

ЗАО «Осел Иа» во II квартале текущего года, после получения корректировочного счета-фактуры и внесения данных в книгу покупок, вправе принять к вычету НДС в размере 1000 руб. Задачим числом указанный вычет не предоставляется. Помимо корректировочного счета-фактуры для вычета у ЗАО «Осел Иа» должно быть соглашение сторон о цене.

### ПРИМЕР 3.43

*Корректировочный  
счет-фактура на  
увеличение перво-  
начальной стоимо-  
сти отгрузки*

## ЗАДАЧИ

---

### ЗАДАЧА 3.1

*Цель: понять критерии освобождения от НДС*

Выручка от реализации товаров в ЗАО «Осел Иа» за январь текущего года составила 780 000 руб. (в том числе НДС — 130 000 руб.), за февраль — 840 000 руб. (в том числе НДС — 140 000 руб.), за март — 720 000 руб. (в том числе НДС — 120 000 руб.).

**Определите, может ли общество воспользоваться правом на освобождение от уплаты НДС с 1 апреля текущего года.**

### ЗАДАЧА 3.2

*Цель: понять правила начисления «исходящего» НДС*

В I квартале текущего года ЗАО «Пончик» реализовало товаров на сумму 1 200 000 руб. (в том числе НДС — 200 000 руб.), из них в том же квартале было оплачено 600 000 руб. (в том числе НДС — 100 000 руб.).

Сумма полученных предоплат в счет будущих поставок товаров по состоянию на 31 марта текущего года составила 120 000 руб. (в том числе НДС — 20 000 руб.).

Во II квартале текущего года покупателям было отгружено товаров на сумму 1 800 000 руб. (в том числе НДС — 300 000 руб.). На расчетный счет поступили денежные средства в сумме 2 520 000 руб., в том числе:

- за товары, отгруженные в I квартале, — 600 000 руб. (в том числе НДС — 100 000 руб.);
- за товары, отгруженные во II квартале, — 900 000 руб. (в том числе НДС — 150 000 руб.);
- предоплата в счет будущих поставок товаров — 1 020 000 руб. (в том числе НДС — 170 000 руб.).

**Составьте общие расчеты по «исходящему» НДС за I и II кварталы текущего года. Исходите из того, что во II квартале ЗАО «Пончик» отгрузило товары в счет всех полученных предоплат по состоянию на 31 марта текущего года.**

### ЗАДАЧА 3.3

*Цель: научиться определять место реализации услуг для целей расчета НДС*

**Определите место реализации для целей НДС по следующим операциям:**

1. Российская компания оказала консультационные услуги немецкой фирме, не имеющей представительства в Российской Федерации.
2. Российская компания провела выставку русского фарфора в Великобритании.
3. Российская фирма организовала рекламную кампанию для английской фирмы, которая имеет постоянное представительство в Российской Федерации. Договор подписан с директором представительства.

4. Российская компания произвела ремонтные работы здания в Берлине.
5. Российская компания оказала спасательные услуги по ликвидации последствий наводнения во Флориде (США).

**Определите сумму «входящего» НДС, принимаемого к вычету в следующих случаях:**

1. Предприятием приобретены и оприходованы производственные материалы на общую сумму 120 000 руб. (в том числе 20 000 руб. — НДС). На отчетную дату оплачено 50% суммы счета поставщика.
2. Предприятие приобрело осветительное оборудование для установки в собственном доме культуры. Стоимость оборудования — 240 000 руб. (в том числе 40 000 руб. — НДС). На отчетную дату оборудование введено в эксплуатацию, счет поставщика оплачен на 80%.
3. Предприятие внесло предоплату в размере 600 000 руб. (в том числе 100 000 руб. — НДС) за основные средства производственного назначения. На отчетную дату основные средства не получены.
4. Предприятие приобрело партию импортных товаров на сумму 300 000 руб. При ввозе этих товаров на территорию Российской Федерации было уплачено 60 000 руб. НДС. Задолженность перед поставщиком на отчетную дату составляет 150 000 руб.
5. Предприятие провело учебный семинар в Лондоне. НДС по расходам, связанным с семинаром, составил 200 000 руб. Все расходы полностью оплачены.

Документы, необходимые для вычета, имеются для всех перечисленных операций. Все вышеуказанные предприятия являются плательщиками НДС.

Российская компания построила производственное здание хозяйственным способом.

В стоимость здания включаются, млн руб.:

- материалы — 12 (в том числе НДС);
- заработная плата строительных рабочих — 9,6 (без учета страховых взносов);
- услуги субподрядчиков — 8,4 (в том числе НДС).

Здание принято и введено в эксплуатацию в ноябре текущего года. Строительство продолжалось 3 месяца — с сентября по ноябрь. Ставка страховых взносов — 30%.

#### **ЗАДАЧА 3.4**

*Цель: научиться определять сумму «входящего» НДС, принимаемого к вычету*

#### **ЗАДАЧА 3.5**

*Цель: научиться рассчитывать НДС по строительству, осуществляемому хозяйственным способом*

**Покажите порядок отражения НДС данных операций в декларациях по налогу за III и IV кварталы.**

**ЗАДАЧА 3.6**

*Цель: научиться распределять «входящий» НДС между облагаемой и не облагаемой налогом продукцией*

ЗАО «Осел Иа» производит разные виды продукции, как облагаемые, так и не облагаемые НДС. ЗАО начало свою деятельность с января текущего года.

В I квартале куплено материалов на сумму 1 080 000 руб. (в том числе НДС). Все материалы были оплачены и использованы в производстве. Материалы на сумму 95 580 руб. (без НДС) были использованы на производство продукции, не облагаемой НДС. Материалы на сумму 44 200 руб. (без НДС) были использованы на производство как облагаемой, так и не облагаемой продукции. Остальные материалы были использованы на производство только облагаемой продукции.

Зарплата в I квартале составила 560 000 руб., страховые взносы, начисленные на зарплату, — 140 000 руб. 3% от заработной платы относились к производственным рабочим, которые производили не облагаемую налогом продукцию. 20% зарплаты относилось и к той и к другой продукции. Остальная часть зарплаты — только к налогооблагаемой продукции.

Продажи (без НДС) составили 850 000 руб. Из этой суммы продажи не облагаемой продукции составили 85 000 руб.

**Определите сумму вычета «входящего» НДС по материалам.**

**ЗАДАЧА 3.7**

*Цель: научиться рассчитывать НДС при реализации основного средства*

В апреле 2019 г. российская компания продала микроавтобус, который был приобретен и введен в эксплуатацию в июне 2015 г. за 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Весь НДС, уплаченный при покупке, был капитализирован, т. е. отнесен на счет 01 «Основные средства». Норма амортизации по микроавтобусу составляет 12% в год для целей бухгалтерского учета и 10% — для целей налогового учета. Амортизация учитывается по линейному методу.

Автобус продан за 96 000 руб. (включая НДС).

**Рассчитайте величину НДС, начисленного с выручки от продажи автобуса.**

**ЗАДАЧА 3.8**

*Цель: научиться рассчитывать НДС по экспорту*

Российская компания экспортирует древесину (сырьевой товар) в Финляндию по прямому контракту с финской фирмой. Сумма контракта — 160 000 евро. 26 декабря прошлого года финская компания произвела предоплату в размере 100 000 евро за поставку древесины, имевшую место 3 марта текущего года.

Оставшаяся часть платежа (60 000 евро) была получена 15 мая текущего года. Российская компания не предоставила в текущем

году в налоговую инспекцию пакет документов, подтверждающих экспорт.

«Входящий» НДС по экспортным товарам составил 1 520 000 руб.  
Курсы евро (условные):

26 декабря прошлого года — 90,3 руб./евро; 25 августа — 93,9 руб./евро; 3 марта — 90,9 руб./евро; 26 августа — 94,2 руб./евро; 15 мая — 92,4 руб./евро; 10 октября — 96,3 руб./евро; 24 августа — 93,6 руб./евро; 31 октября — 96,9 руб./евро.

Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условные):

- 1 января — 30 июня — 12%;
- 1 июля — 31 декабря — 14%.

**Определите суммы НДС в декларациях по НДС и укажите, за какие периоды и в какие сроки должны быть представлены эти декларации. Для упрощения решения не производить пересчет налога по курсу на дату оплаты экспорта.**

Российская компания заключила контракт с финской компанией на покупку мебели. Сумма контракта — 50 000 евро.

**Вариант 1.** Мебель ввозится из Финляндии по договору купли-продажи.

**Вариант 2.** Мебель находится на территории Российской Федерации.

**Рассчитайте сумму НДС, удерживаемую при оплате финской компании мебели по каждому варианту.**

Образовательный центр в Германии планирует подписать контракт с российской компанией на проведение цикла образовательных семинаров для работников этой компании. Центр хочет получить на свой счет 25 000 евро.

**Вариант 1.** Семинары проводятся в Германии.

**Вариант 2.** Семинары проводятся в Российской Федерации.

**Рассчитайте общую сумму, на которую должен быть подписан контракт по каждому варианту.**

ЗАО «Крокус» в 2019 г. начало осуществлять операции, не облагаемые НДС. На балансе общества имеется приобретенное в 2015 г. офисное здание. Сумма «входящего» НДС по нему в размере 300 000 руб. была принята к вычету. Амортизацию по зданию начали начислять в 2015 г. В 2023 г. общество прекратит деятельность, освобожденную от НДС. Дополнительные данные приведены в таблице ниже.

**Определите суммы НДС, подлежащие восстановлению, начиная с 2019 г.**

### ЗАДАЧА 3.9

*Цель: научиться определять сумму НДС при расчетах с иностранными компаниями*

### ЗАДАЧА 3.10

*Цель: научиться определять сумму НДС при расчетах с иностранными компаниями*

### ЗАДАЧА 3.11

*Цель: понять правила восстановления НДС*

№ п/п	Год	Стоимость оказан- ных за год услуг, не облагаемых НДС, руб.	Общая стоимость услуг, оказанных за год, без НДС, руб.
1	2015	0	300 000
2	2016	0	400 000
3	2017	0	450 000
4	2018	0	500 000
5	2019	150 000	750 000
6	2020	350 000	1 000 000
7	2021	140 000	1 750 000
8	2022	45 000	1 500 000
9	2023	0	2 000 000
10	2024	0	1 800 000

### ЗАДАЧА 3.12

Цель: научиться  
составлять расчет  
по НДС

ЗАО «Винни-Пятачок» производит мед. Данные за текущий год представлены ниже, тыс. руб. (все суммы включают НДС):

1. Дебиторская задолженность на 1 января	6000
2. Получено денег от покупателей за год	24 000
3. Дебиторская задолженность на 31 декабря	12 000
4. Сумма авансов, полученных от покупателей на 1 января	1080
5. Сумма авансов, полученных от покупателей на 31 декабря	1680
6. Получено сырья и материалов от поставщиков	19 200
7. Оплачено поставщикам за сырье и материалы	13 650
8. Получено счетов за производственные услуги (оплачено 80%)	2400
9. Куплено и поставлено на учет основных средств	2880
10. Возвращены товары, отгруженные покупателям в прошлом году. НДС по ним был уплачен	600
11. Получены рекламные услуги (только 50% этих услуг учитывается в целях налога на прибыль)	480
12. Предоплата материалов, которые еще не получены	960
<b>Составьте расчет по НДС за текущий год. Все счета-фактуры от поставщиков материалов, услуг и основных средств имеются в наличии.</b>	

### ЗАДАЧА 3.13

Цель: научиться  
составлять расчет  
по НДС

ЗАО «Торговый дом Кота Базилио» занимается торговой деятельностью. Данные за текущий год представлены ниже, тыс. руб. (все суммы включают НДС):



1. Выставлено счетов покупателям	11 340
2. Получено денег от покупателей	8340
3. Сумма предоплат от покупателей на 1 января	1200
4. Сумма предоплат от покупателей на 31 декабря	2760
5. Получено товаров от поставщиков	6480
6. Оплачено товаров поставщикам	3650
7. Куплено и поставлено на учет основных средств	1440
8. Получены счета за транспортные и прочие услуги производственного назначения	3000
9. Получены рекламные услуги (только 75% этих услуг учитывается в целях налога на прибыль)	480
10. Предоплата аренды торговых залов на следующий год	1080
<b>Составьте расчет по НДС за текущий год. Все счета-фактуры от поставщиков материалов, услуг и основных средств имеются в наличии.</b>	

## **4** НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

---

### **Основные цели этой главы**

1. Ознакомить вас с принципами взимания налога на доходы физических лиц (НДФЛ).
2. Научить вас рассчитывать НДФЛ для физических лиц и индивидуальных предпринимателей.
3. Дать вам представление о методах и сроках уплаты НДФЛ, а также об отчетности по налогу.

### **4.1. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ. ПЛАТЕЛЬЩИКИ. НАЛОГОВЫЙ И ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОДЫ. СТАВКИ НАЛОГА**

---

#### **4.1.1. Понятие налога на доходы физических лиц**

**НДФЛ** — это налог, которым облагаются доходы физических лиц, т. е. граждан.

В общем случае НДФЛ вычитается непосредственно из дохода, уменьшая сумму, получаемую физическим лицом на руки.

В налоговой терминологии это называется **удержанием налога**, а компания, которая удерживает налог у работника, называется **налоговым агентом**.

Таким образом, несмотря на то что плательщиками НДФЛ являются физические лица, получающие облагаемые доходы, реальные перечисления налога в бюджет в подавляющем большинстве случаев производят налоговые агенты, т. е. юридические лица и предприниматели, которые выплачивают этим лицам разного рода доходы.

Классическим примером вышесказанного является налогообложение заработной платы. Граждане получают зарплату уже за вычетом НДФЛ, который удерживается и перечисляется работодателем — налоговым агентом в бюджет.

Ежемесячная зарплата Вовы Пончикова — сотрудника ЗАО «Пончик» составляет 100 000 руб. Ставка НДФЛ — 13%

Начисленная зарплата	100 000 руб.
Минус: сумма удерживаемого налога	(13 000 руб.)
Равно: сумма, получаемая сотрудником на руки	87 000 руб.

**ПРИМЕР 4.1**

*Базовая иллюстрация механизма взимания налога на доходы физических лиц*

Таким образом, каждый месяц компания удерживает из 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*».

Предположим, что в прошлом году Вова Пончиков (см. **пример 4.1**) продал свою квартиру. Согласно НК РФ, налогоплательщик должен в обязательном порядке предоставить свою декларацию по НДФЛ в срок до 30 апреля текущего года.

**ПРИМЕР 4.2**

*Исчисление НДФЛ нарастающим итогом*

Это значит, что все налогооблагаемые доходы, полученные Вовой с января по декабрь, будут просуммированы в его декларации по НДФЛ и с них будет рассчитана общая сумма налога г-на Пончикова за прошлый год. Фактически в бюджет Вова уплатит только разницу между общей суммой НДФЛ по декларации и суммой, удержанной с него налоговыми агентами.

Что касается налоговых агентов, то они также ведут учет выплачиваемых (начисленных) гражданам доходов нарастающим итогом. То есть налогооблагаемые доходы налогоплательщика, полученные с января по декабрь, постоянно суммируются в бухгалтерском учете организации.

#### ПРИМЕР 4.3

*Обязательства  
компаний (гражданина) в отношении  
выплаченных (полученных) доходов*

Годовая зарплата Вовы Пончикова (см. **пример 4.1**) составляет 1 200 000 руб. Это общий доход, начисленный Вове фирмой, где он работает. НДФЛ, удержанный ЗАО «Пончик» из его зарплаты за год, составит 156 000 руб. (1 200 000 руб. × 13%).

Общие суммы начисленной зарплаты и удержанного с нее налога будут включены в сведения о доходах сотрудника, подаваемые фирмой в налоговые органы за каждый календарный год в обязательном порядке к 1 апреля следующего года (подробнее см. **п. 4.16.3**).

Также они будут указаны и в декларации по НДФЛ самого сотрудника, если эта декларация должна быть представлена. (Случаи, когда гражданин обязан подать в налоговый орган декларацию по НДФЛ, рассмотрены в **п. 4.16.4**.)

### 4.1.3. Понятия «резидент» и «нерезидент»

В настоящее время действует следующее правило (**ст. 11 НК РФ**):

- если физическое лицо находится на территории Российской Федерации **не менее 183 дней в течение двенадцати следующих подряд месяцев**, то это лицо признается **налоговым резидентом** Российской Федерации и платит НДФЛ в РФ **со всех своих доходов**, полученных в этом календарном году, **независимо от места их получения** или места нахождения источников выплаты<sup>1</sup>;
- если вышеуказанный критерий **не выполняется**, то это лицо **не является** налоговым резидентом РФ и платит НДФЛ только с доходов, получаемых **от источников в Российской Федерации** (подробнее см. **раздел 3.5**).

Даты отъезда и даты прибытия физических лиц на территорию Российской Федерации устанавливаются по отметкам пропускного контроля в паспортах и аналогичных документах. Срок фактического нахождения лица на территории Российской Федерации начинается со дня, следующего за днем прибытия, и заканчивается днем отъезда (включая этот день).

<sup>1</sup> Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее 6 месяцев) лечения или обучения.

Базовая ставка НДФЛ для нерезидентов установлена в размере **30%**. О применении других ставок к их доходам — см. окончание данного подраздела.

Популярная российская певица Дуня отправилась в текущем году на недельные гастроли в Англию, где получила 150 000 фунтов стерлингов в виде гонорара. Певица находилась в этом же году в Российской Федерации в общей сложности 283 дня.

Согласно **ст. 207 НК РФ**, певица Дуня является налоговым резидентом Российской Федерации в текущем году, и ее гонорар подлежит налогообложению в Российской Федерации наряду со всеми остальными доходами, несмотря на то что и ее выступления, и получение дохода имели место за границей.

(Вопросы зачета налога, который мог быть удержан в этой ситуации в Англии, рассмотрены в **п. 4.14.2.**)

Американская поп-дива Медуза прибыла в Российскую Федерацию в сентябре текущего года с новыми гастролями. Певица находится в Российской Федерации в общей сложности 2 недели.

Медуза признается нерезидентом Российской Федерации и уплачивает НДФЛ по ставке **30%** только с доходов, получаемых от источников в Российской Федерации (например, со своего гонорара), если иное не предусмотрено договором об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и США.

Студент из Нигерии г-н Мумба Юмба прибыл в Москву для обучения в Университете им. П. Лумумбы 30 августа прошлого года. Проучившись два семестра, 31 мая текущего года он улетает обратно в Африку.

В прошлом году г-н Мумба Юмба не являлся резидентом Российской Федерации, так как в этом году находился в ней менее 183 календарных дней. Однако в текущем году он станет резидентом Российской Федерации, так как общее количество дней его пребывания в стране в течение двенадцати следующих подряд месяцев превысит 183 дня.

Если физическое лицо — гражданин иностранного государства в начале календарного года имеет статус налогового нерезидента, а в течение года получает статус налогового резидента (см. пример выше), то по налогу с его доходов производится перерасчет. НДФЛ рассчитывается по ставке **13%**. Разница между полученной суммой и ранее

#### **ПРИМЕР 4.4**

*Налогообложение резидентов Российской Федерации*

#### **ПРИМЕР 4.5**

*Налогообложение нерезидентов Российской Федерации*

#### **ПРИМЕР 4.6**

*Налогообложение нерезидентов Российской Федерации*

исчисленным НДФЛ по ставке **30%** подлежит возврату налогоплательщику в соответствии с положениями **ст. 78 НК РФ** или учитывается в счет предстоящих платежей по НДФЛ<sup>1</sup>.

Возможна и обратная ситуация, когда физическое лицо — гражданин Российской Федерации в начале календарного года имеет статус налогового резидента, а в течение года получает статус налогового нерезидента (например, при отъезде на длительную работу за границу). НДФЛ с доходов такого лица тоже пересчитывается, но уже в сторону повышения по ставке **30%**.

Помимо **базовой ставки 30%** к доходам нерезидента применяются пониженные ставки НДФЛ.

**Ставка НДФЛ 15%** действует в отношении дивидендов, получаемых любыми нерезидентами от российских компаний.

**Ставка НДФЛ 13%** установлена для нерезидентов — **высококвалифицированных иностранных специалистов**, приглашенных на работу в Россию на особых условиях, статус которых должен быть подтвержден соответствующим разрешением на работу, выданным ФМС РФ. При этом ставка 13% будет распространяться только на доходы, получаемые такими специалистами в рамках их трудовых (гражданско-правовых) договоров.

#### **4.1.4. Налоговые ставки по НДФЛ**

**В 2019 г. действуют одна базовая ставка налога и три специальные:**

- **13%** — применяется к подавляющему большинству доходов и является **базовой ставкой**;
- **15%** — применяется к дивидендам, получаемым нерезидентами от российских предприятий.
- **30 и 35%** — применяются к ограниченному перечню доходов, которые указаны в **табл. 4.1**.

Ставка 9% по дивидендам, получаемым резидентами, отменена с 1 января 2015 г.

---

<sup>1</sup> Подробнее — см. п. 4.16.4.

**ТАБЛИЦА 4.1**  
**Ставки НДФЛ**

Вид дохода	Размер ставки, %
Все доходы, за исключением перечисленных ниже*	13
Дивиденды, получаемые резидентами РФ**	13 (9 — до 01.01.2015 г.)
Дивиденды, получаемые нерезидентами	15**
Любые доходы, получаемые нерезидентами РФ, кроме дивидендов и доходов высококвалифицированных специалистов	30
Доходы по вкладам в банках, превышающие необлагаемые пределы, материальная выгода по заемным средствам, рекламные призы и подарки**	35

\* Правила исчисления налога с доходов, облагаемых по ставке 13%, рассмотрены в **разделе 4.2**.

\*\* О применении специальных ставок НДФЛ см. в **разделе 4.9**, где также рассмотрены специальные правила налогообложения некоторых видов доходов.

## 4.2. ИСЧИСЛЕНИЕ НДФЛ С ДОХОДОВ, ОБЛАГАЕМЫХ ПО БАЗОВОЙ СТАВКЕ 13%. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ

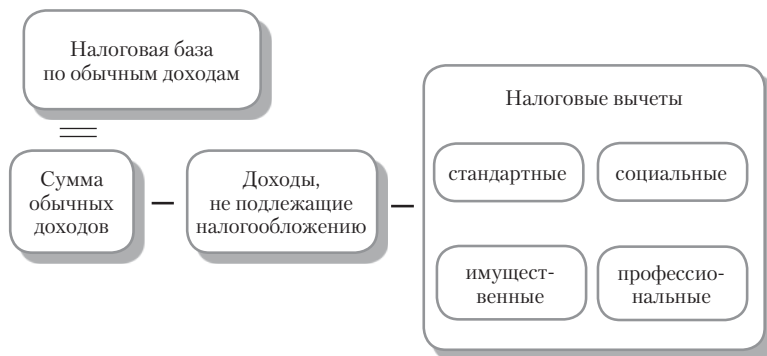
Схема, по которой рассчитывается налог с обычных доходов, т. е. с доходов, облагаемых по ставке **13%** (а таких доходов подавляющее большинство), представлена ниже:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Налоговая база} \\ \text{по обычным доходам} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Базовая ставка} \\ 13\% \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Налог} \\ \text{с обычных} \\ \text{доходов} \\ \hline \end{array}$$

Таким образом, чтобы рассчитать налог, надо определить налоговую базу, т. е. налогооблагаемую сумму, и умножить ее на ставку налога.

(Обратите внимание на то, что термин «обычные доходы» используется исключительно для удобства подачи материала, так как непосредственно в НК РФ данный термин не применяется.)

Расчет налоговой базы по обычным доходам представлен ниже:



В самом общем виде смысл вышеуказанных элементов состоит в следующем:

- **обычные доходы**<sup>1</sup> — 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.

<sup>1</sup> Налог по дивидендам рассчитывается отдельно от других видов доходов, облагаемых по 13%. Подробнее — см. **раздел 4.9**.



### 4.3. ДОХОДЫ, ОБЛАГАЕМЫЕ ПО СТАВКЕ 13%. ФОРМЫ ПОЛУЧЕНИЯ. МОМЕНТЫ ПРИЗНАНИЯ В НАЛОГОВЫХ ЦЕЛЯХ

---

#### 4.3.1. Состав обычных доходов, облагаемых по ставке 13%

Обычные доходы, получаемые гражданами, весьма разнообразны. К ним могут быть отнесены:

- заработная плата;
- премии;
- обычные призы и подарки от компаний;
- доходы от продажи личного имущества;
- выигрыши в лотереях;
- доходы от предпринимательской деятельности;
- доходы от сдачи имущества в аренду и т. д.

Все вышеперечисленные виды доходов облагаются налогом по базовой ставке **13%**. Дивиденды также облагаются по ставке 13%, но налог с них рассчитывается в особом порядке (см. **раздел 4.9**). Таким образом, дивиденды не включаются в состав обычных доходов.

#### 4.3.2. Формы получения и даты признания доходов

Доходы могут быть получены гражданами не только в **денежной**, но и в **натуральной** форме.

К доходам в натуральной форме, в частности, относятся:

- оплата труда **в натуральной форме** (например, сотрудник автомобильного завода получает машину в качестве зарплаты);
- оплата (полностью или частично) за сотрудника неких благ в его пользу (например, оплата питания, отдыха, обучения, занятий спортом, аренды жилья и т. д.). Стоимость материальных благ включается в облагаемый доход конкретных сотрудников, если можно определить их точный размер. Причем, согласно **Письму**

**Высшего арбитражного суда РФ от 21.06.1999 г.**, это запрещено делать расчетным путем (п. 8 приложения к данному письму). Таким образом, если фирма оплачивает спортзал, которым потенциально могут пользоваться все ее сотрудники, и учет посещений не ведется, то точная сумма дохода конкретного сотрудника не может быть определена и НДФЛ не возникает. Если же оплата абонеента в спортзал производится в пользу конкретного работника, то стоимость такого абонеента включается в его облагаемый доход;

- оплата работодателем расходов по содержанию детей сотрудника в детских дошкольных учреждениях;
- оплата затрат на доставку работника к месту работы и обратно (за исключением случаев, когда место работы расположено за городской чертой, куда не ходит общественный транспорт);
- оплата работодателем стоимости проездных и единых билетов на общественный транспорт (за исключением случаев, когда работа сотрудника носит разъездной характер, например курьерская работа. При этом организация должна иметь приказ руководителя, содержащий порядок использования проездных билетов, порядок возмещения стоимости приобретенных проездных билетов и перечень сотрудников, работа которых носит разъездной характер. Кроме того, условие о разъездном характере работы целесообразно указать в должностных инструкциях работников);
- подарки в натуральной форме, сделанные налогоплательщику юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями (**превышающие в общей сумме 4000 руб. в год**). (Подарки, полученные гражданином от физических лиц, как правило, НДФЛ не облагаются. Подробнее см. п. 4.10.1.)

Сумма доходов, полученных в натуральной форме, определяется исходя из рыночных цен на дату их фактического получения, т. е. на день передачи физическому лицу соответствующего имущества или на день оплаты благ и услуг в его пользу.

Удержание налога с доходов в натуральной форме производится за счет денежных выплат гражданину, если таковые имеются (при этом, согласно **п. 4 ст. 226 НК РФ**, удерживаемая сумма налога **не может превышать 50% от суммы денежной выплаты**).

Если денежных выплат нет и удержание налога невозможно, то компания — налоговый агент должна сообщить об этом в письменной форме в свою налоговую инспекцию не позднее одного месяца с даты выплаты дохода в натуральной форме (**п. 5 ст. 226 НК РФ**).

В январе текущего года Вове Пончикову была начислена зарплата в сумме 27 000 руб. Также ЗАО «Пончик» оплатило Вове талоны на питание, всего на сумму 2000 руб., и абонемент в бассейн стоимостью 1000 руб. (абонемент не является подарком).

В счет зарплаты Вове была выдана 1000 упаковок пончиков, изготовленных предприятием, рыночной стоимостью 15 000 руб., остальная сумма (за минусом НДФЛ) была выплачена ему деньгами.

Сумма налогооблагаемого дохода Вовы Пончикова в январе составила, руб.:

Зарплата	27 000
Оплата питания	2000
Оплата бассейна	1000
Итого	30 000
НДФЛ	3900 (30 000 × 13%)

Налог удерживается за счет денежной составляющей зарплаты. На руки Вова получит: 27 000 – 15 000 – 3900 = 8100 руб.

Что касается денежных выплат, то в общем случае они облагаются на дату получения денежных средств самим налогоплательщиком либо третьими лицами по его поручению.

Единственное исключение составляют зарплата и приравненные к ней выплаты, которые облагаются по методу начисления. Например, зарплата, начисленная за декабрь **текущего года**, выплаченная в январе следующего года, облагается **в текущем году**, т. е. тогда, когда она была начислена.

То же самое в **п. 2 ст. 223 НК РФ** сформулировано следующим образом: «*При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход*». Подробнее об оплате труда смотри **раздел 2.6 гл. 2 «Налог на прибыль»**.

Российский миллионер Федя Ломов положил 1 млн руб. на депозит в собственный банк под 25% годовых. Ставка рефинансирования ЦБ РФ в текущем году составила 12% (условно).

#### ПРИМЕР 4.7

*Налогообложение  
выплат, производимых  
в натуральной  
форме*

#### ПРИМЕР 4.8

*Момент признания  
дохода для целей  
НДФЛ*

Депозит открыт 1 января текущего года. Проценты и сумма депозита выплачиваются банком Феде 1 января следующего года.

В текущем году налогооблагаемого дохода у Феде не образуется, так как процентный доход в этом году не выплачивается. Проценты, превышающие ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на 5%<sup>1</sup>, будут облагаться в следующем году по ставке 35%.

Теперь предположим, что банк, где работает Федя, также начислил ему премию за трудовые результаты по итогам текущего года в размере 1 млн руб. Премия начислена в декабре текущего года и выплачена только в следующем году.

Поскольку данная премия классифицируется как оплата труда, она будет облагаться налогом в текущем году наряду с Фединой заработной платой, начисленной в декабре.

**С 1 января 2016 г.** определены даты получения доходов в следующих ситуациях:

1. **Командировочные расходы, облагаемые НДФЛ** (например, суточные сверх норм). Датой получения дохода при расчете НДФЛ считается последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет после возвращения работника из командировки (подп. 6 п. 1 ст. 223 НК РФ).
2. **Прощение долга гражданину** (например, компания, которая предоставила гражданину заем, отказывается от его получения). Датой получения дохода является дата официального списания долга.
3. **Материальная выгода по низкопроцентным (беспроцентным) займам и кредитам.** Дата получения дохода — последний день каждого месяца в течение срока, на который они выданы (подробнее — см. п. 4.9.3).

## **4.4. ДОХОДЫ, НЕ ПОДЛЕЖАЩИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА**

---

### **4.4.1. Доходы, не подлежащие налогообложению. Общая характеристика**

Некоторые виды доходов граждан не подлежат налогообложению. То есть из общего правила о том, что любой

---

<sup>1</sup> Превышение в размере 10% над ставкой ЦБ РФ введено в отношении банковских процентов на период с 15.12.2014 по 31.12.2015 г. Ранее превышение равнялось 5%, так же как и с 01.01.2016 г.

доход, полученный гражданином, облагается НДФЛ, существует ряд исключений. Эти исключения, или изъятия, из общего правила продиктованы только доброй волей законодателей и закреплены в **ст. 217 «Доходы, не подлежащие налогообложению» НК РФ**.

Таким образом, для отнесения того или иного вида дохода к категории необлагаемого необходимо обратиться к перечню, приведенному в **ст. 217 НК РФ**.

К доходам, не подлежащим налогообложению, в частности, относятся:

- **государственные пособия** (за исключением пособий по временной нетрудоспособности и пособий по уходу за больными детьми); **государственные пенсии** (п. 1 ст. 217 НК РФ);
- **компенсации**, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством, **алименты** (п. 3 и 5 ст. 217 НК РФ);
- **материальная помощь**, оказанная на основании решений органов власти (п. 8 ст. 217 НК РФ).

Среди **необлагаемых выплат**, производимых **работодателями в пользу своих сотрудников**, отметим следующие:

- **все виды законодательно установленных компенсационных выплат** (кроме компенсации за неиспользованный отпуск) (п. 3 ст. 217 НК РФ);
- **возмещение** работникам понесенных **командировочных расходов** (оплата проезда, проживания, а также суточных в пределах норм). Норма по внутренним командировкам установлена в размере **700 руб.** в сутки, по заграничным – **2500 руб.** в сутки (п. 3 ст. 217 НК РФ);
- **материальная помощь работникам** на сумму не более **4000 руб. в год** на одного сотрудника (п. 28 ст. 217 НК РФ)<sup>1</sup>;

<sup>1</sup> Не облагаются НДФЛ суммы единовременной материальной помощи без ограничения суммы (независимо от источника выплаты), оказываемой (абз. 2 п. 8 ст. 217 НК РФ):

- налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством;
- налогоплательщикам — членам семей лиц, погибших в результате стихийных бедствий или других чрезвычайных обстоятельств.

Кроме того, налог не удерживается с материальной помощи, выплачиваемой работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении, удочерении) ребенка в течение первого года после рождения (усыновления). Но для этого вида выплат

- **подарки работникам** на сумму не более **4000 руб. в год** на одного работника (**п. 28 ст. 217 НК РФ**);
- **оплата лечения<sup>1</sup> 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<sup>2</sup> (кроме туристических) в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения на территории Российской Федерации** своим сотрудникам и (или) членам их семей (при условии, что оплата производится за счет чистой прибыли работодателя либо за счет бюджетных средств) (**п. 9 ст. 217 НК РФ**);
- **взносы в пользу работников (и других физических лиц)<sup>2</sup> по договорам обязательного страхования, договорам добровольного личного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования** (**п. 3 ст. 213 НК РФ**);
- **пенсионные взносы**, уплачиваемые за работников по договорам **негосударственного пенсионного обеспечения**, заключаемым с лицензированными негосударственными пенсионными фондами (**ст. 213.1 НК РФ**);
- компенсация работникам затрат по уплате процентов по займам на приобретение (строительство) жилья. Данная компенсация распространяется только на проценты и не облагается НДФЛ в пределах установленного норматива (3% от расходов на оплату труда, учитываемых по налогу на прибыль).
- плата за независимую оценку квалификации работника (введено с 01.01.2017 г.).

**С 1 января 2009 г.** вступила в силу редакция **п. 21 ст. 217 НК РФ**, согласно которой от НДФЛ освобождается оплата обучения физических лиц по основным и дополнительным общеобразовательным и профессиональным

---

предусмотрено ограничение — **не более 50 000 руб.** на каждого ребенка (**абз. 7 п. 8 ст. 217 НК РФ**).

<sup>1</sup> **С 1 января 2011 г.** оплата путевок, лечения и лекарственных средств за счет средств религиозных, благотворительных и иных средств не облагается НДФЛ.

<sup>2</sup> Например, взносы, сделанные работодателем по договорам добровольного медицинского страхования работников и членов их семей.

образовательным программам, а также профессиональной подготовки и переподготовки в российских образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию, либо иностранных образовательных учреждениях, имеющих соответствующий статус.

**С 1 января 2009 г. ст. 217 НК РФ** была дополнена двумя новыми пунктами, которые касаются взносов работодателей, производимых в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений». Указанные взносы освобождаются от НДФЛ в размере, не превышающем **12 000 руб. в год** в расчете на каждого работника, в пользу которого они производились.

В текущем году Вова Пончиков получил от ЗАО «Пончик» следующие виды выплат, компенсаций и льгот:

- 1) основная заработная плата (оклад);
- 2) премия по результатам работы за год — 100 000 руб., начисленная в текущем году. Только половина премии была выплачена в текущем году;
- 3) оплата абонеента в спортклуб;
- 4) компенсация затрат на мобильную связь (ЗАО оплачивает Вове фиксированную сумму в месяц за использование его личного мобильного телефона в производственных целях);
- 5) оплата добровольного медицинского страхования работодателем в пользу Вовы;
- 6) компенсация суточных за 20 дней командировок по норме 1600 руб. в день (норма установлена приказом по организации), норма по законодательству — 700 руб. в день;
- 7) скидки при приобретении пончиков по цене ниже рыночной;
- 8) фотоаппарат в подарок на день рождения стоимостью 15 000 руб.;
- 9) талоны на бесплатное питание;
- 10) материальная выгода по беспроцентному займу, предоставленному ЗАО «Пончик» на покупку машины;
- 11) оплата медицинской операции маме Вовы;
- 12) оплата больничных листов;
- 13) пенсионные взносы по договору негосударственного пенсионного обеспечения, уплаченные ЗАО в пользу Вовы;
- 14) материальная помощь согласно заявлению Вовы, всего на сумму 40 000 руб.;

#### **КОНТРОЛЬНЫЙ ВОПРОС 4.1**

*Цель: определить  
налогооблагаемые  
и необлагаемые  
доходы гражданина*

- 15) оплата отдыха Вовы в санатории «Московские зори» (произведена за счет чистой прибыли ЗАО);
- 16) оплата учебного семинара по улучшению профессиональных навыков Вовы.

**1. Выделите доходы Вовы, которые не облагаются НДФЛ вообще или облагаются по ставке 35%.**

**2. Для пунктов, в которых указаны суммы, рассчитайте величину налогооблагаемого дохода.**

#### **4.4.2. Доходы, не подлежащие налогообложению. Компенсационные выплаты**

**Компенсация расходов, фактически понесенных во время исполнения трудовых (или приравненных к ним) обязанностей**

Согласно **ст. 188 ТК РФ**, при использовании работником с согласия или ведома работодателя и в его интересах личного имущества работнику выплачивается **компенсация за использование, износ (амортизацию) инструмента, личного транспорта, оборудования и других технических средств и материалов, принадлежащих работнику, а также возмещаются расходы, связанные с их использованием**. Размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме.

При этом размер возмещения указанных расходов должен соответствовать экономически обоснованным затратам, связанным с фактическим использованием упомянутого имущества для целей трудовой деятельности. То есть организация должна располагать документами (или их заверенными в установленном порядке копиями), подтверждающими как право собственности работника на используемое имущество, так и расходы, понесенные им при использовании данного имущества в производственных целях.

Перечень фактических расходов, компенсируемых работодателем работнику **при направлении его в командировку**, подробно рассмотрен в **п. 2.8.10**.

Согласно **ст. 64** Федерального закона «Об акционерных обществах», по решению общего собрания акционеров **чле-**



**нам совета директоров** (наблюдательного совета) общества в период исполнения ими своих обязанностей должны компенсироваться расходы, связанные с исполнением ими функций членом совета директоров (наблюдательного совета) общества. Размеры таких вознаграждений и компенсаций устанавливаются решением общего собрания акционеров.

Поскольку речь идет о компенсации фактических расходов, которые физическое лицо понесло в связи с исполнением своих функций в интересах организации, в данной ситуации налогооблагаемый доход не возникает.

30 июня текущего года Рома Пончиков прибыл в Самару для участия в заседании совета директоров ЗАО «Баранка». Рома получил 10 000 руб. суточных, а также 30 000 руб. в качестве возмещения расходов на проезд и проживание в гостинице. Указанные суммы не подлежат обложению НДФЛ на основании **п. 3 ст. 217 НК РФ**.

### **Выплаты компенсационного характера за особые условия работы**

Речь идет о выплатах, обусловленных отклонением условий труда от нормальных: доплаты за тяжелые, вредные и опасные условия труда, за работу в ночное время, выходные и праздничные дни, сверхурочную работу и т. д.

Такие выплаты под действие **п. 3 ст. 217 НК РФ** не подпадают и от НДФЛ не освобождаются, поскольку являются элементами оплаты труда и не призваны возместить физическим лицам конкретные затраты, связанные с непосредственным выполнением трудовых обязанностей.

В частности, это касается случаев, когда устанавливается повышенная оплата труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, по сравнению с тарифными ставками (окладами), установленными для различных видов работ с нормальными условиями труда, но не ниже размеров, установленных законами и иными нормативными правовыми актами (см. Письмо ФНС России от 03.03.2006 г. **№ 04-1-03/117**). Аналогичный порядок действует и в отношении оплаты дополнительных отпусков работников, занятых на тяжелых (вредных) работах, суммы которых облагаются НДФЛ в общем порядке.

#### **ПРИМЕР 4.9**

*Налогообложение компенсаций, выплачиваемых членам совета директоров*

**Компенсация работодателем физическому лицу фактически причиненного физического, материального (задержка заработной платы, лишение возможности трудиться и пр.) или морального вреда**

Согласно **ст. 22 ТК РФ**, работодатель обязан возмещать вред, причиненный работникам в связи с исполнением ими трудовых обязанностей.

В данном случае размеры таких выплат определяются не фактически понесенными работником расходами, а трудовым законодательством и жестко им регламентированы.

Таким образом, **оплата медицинского и санаторно-курортного лечения работника в период его нахождения на инвалидности** и суммы денежных средств, выплачиваемые в соответствии с мировым соглашением в возмещение вреда, причиненного здоровью работника организации (включая оплату медицинского и санаторно-курортного лечения работника в период его нахождения на инвалидности), являясь в соответствии с **п. 3 ст. 217 НК РФ** компенсационными выплатами, связанными с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц.

В **ст. 236 ТК РФ** предусмотрено, что **при нарушении работодателем установленного срока выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплаты при увольнении и других выплат, причитающихся работнику, работодатель обязан выплатить их с уплатой процентов (денежной компенсацией) в размере не ниже 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ от не выплаченных в срок сумм за каждый день задержки начиная со следующего дня после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно**. Конкретный размер выплачиваемой работнику денежной компенсации определяется коллективным или трудовым договором.

Указанная денежная компенсация, выплачиваемая работнику организации **в пределах размера, равного 1/300** ставки рефинансирования ЦБ РФ, не подлежит обложению НДФЛ на основании **п. 3 ст. 217 НК РФ**.

**Выходное пособие** в размере среднего месячного заработка, а также средний месячный заработок на период трудоустройства, выплачиваемые работникам **в соответствии со ст. 178 и 375 ТК РФ и ст. 26** Федерального закона от

12.01.1996 г. № 10-ФЗ, являясь компенсационными выплатами, связанными с увольнением работника, не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц в соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ.

Не подлежит обложению налогом на доходы физических лиц **единовременная выплата** работнику, установленная трудовым договором, в виде месячного должностного оклада (месячной тарифной ставки) по новому месту работы, производимая **в качестве возмещения расходов по обустройству на новом месте жительства** (ст. 169 ТК РФ).

**Прочие компенсации и льготы (социальные выплаты, производимые работодателями вне связи с исполнением работником его трудовых обязанностей)**

В данном случае речь идет об оплате организацией ценностей (товаров, работ, услуг) за физическое лицо или о компенсации ему расходов, фактически понесенных работником **вне связи с его участием в деятельности организации**.

Некоторые виды таких выплат полностью или частично освобождены от налогообложения на основании **ст. 217 НК РФ**.

При этом для отнесения того или иного дохода к необлагаемому необходимо учитывать **строгое** соответствие формулировок и условий данной статьи и других законодательных актов реальной ситуации.

Работнику была оказана материальная помощь в связи со смертью брата. Согласно **п. 8 ст. 217 НК РФ**, не облагаются налогом на доходы физических лиц суммы единовременной материальной помощи, оказываемой работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи.

В соответствии со **ст. 2 Семейного кодекса РФ** к членам семьи относятся супруги, родители и дети (в том числе усыновленные).

Следовательно, материальная помощь, оказываемая работодателем работнику в связи со смертью брата, подлежит обложению налогом на доходы физических лиц в общеустановленном порядке.

ЗАО «Пончик» компенсировало стоимость изготовления спортивной формы игрокам своей футбольной команды. **Статья 217 НК РФ** предусматривает освобождение от НДФЛ стоимости спортивной формы, получаемой спортсменами — только работниками физкультурно-спортивных организаций. Таким образом, ЗАО «Пончик» должно включить стоимость формы в облагаемый доход тех сотрудников, которым она была выдана.

#### ПРИМЕР 4.10

*Налогообложение материальной помощи, оказанной в связи со смертью*

#### ПРИМЕР 4.11

*НДФЛ и прочие компенсации*

## 4.5. СТАНДАРТНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ. УСЛОВИЯ ПРИМЕНЕНИЯ

---

**До 1 января 2012 г.** доходы, облагаемые по базовой ставке **13%**, могли быть уменьшены **на 400 руб. ежемесячно**. В Налоговом кодексе РФ это уменьшение называлось **стандартным налоговым вычетом (подп. 3 п. 1 ст. 218 НК РФ)**.

Порядок предоставления стандартных налоговых вычетов регламентировался **ст. 218 НК РФ**.

Предоставление указанного вычета прекращалось начиная с месяца, в котором совокупный доход гражданина, облагаемый по ставке **13%** и начисленный ему данным налоговым агентом, превысит **40 000 руб.** Некоторые категории граждан имели право на льготные стандартные вычеты (**3000 и 500 руб.**), которые предоставляются за каждый месяц налогового периода, независимо от размера дохода, полученного налогоплательщиком (подробнее см. **подп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 НК РФ**).

**Начиная с 1 января 2012 г. стандартный налоговый вычет в размере 400 руб. был отменен.** Вычеты в размере 500 и 3000 руб. сохранены.

Если у налогоплательщика имеются дети, то налогооблагаемый доход уменьшается на сумму **1400 руб. ежемесячно**<sup>1</sup> в отношении каждого ребенка (**подп. 4 п. 1 ст. 217 НК РФ**). Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет на ребенка производится в двойном размере. Начиная с 1 января 2011 г. размер вычета на третьего и каждого последующего ребенка был повышен до 3000 руб.

**Начиная с 1 января 2016 г.** стандартный вычет на детей-инвалидов и учащихся до 24 лет, являющихся инвалидами I и II группы, увеличился с 3000 до 12 000 руб. — для родителей (усыновителей) и до 6000 руб. — для опекунов, попечителей и приемных родителей.

Для целей вычета **ребенок** должен быть **моложе 18 лет** (либо **моложе 24 лет для студентов, аспирантов, курсантов и учащихся очной формы обучения**). Ребенок также должен находиться на обеспечении лиц, которым предоставляется вычет.

---

<sup>1</sup> До 1 января 2012 г. — 1000 руб.

Предоставление вычета на ребенка прекращается начиная с месяца, в котором совокупный доход гражданина, облагаемый по ставке **13%** и начисленный ему данным налоговым агентом, превысит **350 000 руб.**<sup>1</sup>

Конкретные условия предоставления вышеуказанных вычетов приводятся в **подп. 3–4 п. 1 ст. 218 НК РФ**.

Зарплата Антона Баранкина составляет 37 000 руб. в месяц. У Антона имеется сын — школьник (возраст — 12 лет) и дочь — студентка дневного отделения экономического факультета МГУ (возраст — 20 лет). Баранкин имеет право на два стандартных вычета на своих детей — 2800 руб.

Стандартный личный вычет Антону не предоставляется.

Стандартные вычеты на детей предоставляются до сентября (включительно), поскольку в октябре облагаемый доход Антона превысит **350 000 руб.**

Налогооблагаемый доход Антона за январь — декабрь составит, руб.:

Начисленная зарплата ( $37\,000 \times 12$ )	444 000
Стандартный личный вычет	—
Стандартные вычеты на детей ( $1400 \times 2 \times 9$ )	(25 000)
Совокупный облагаемый доход Антона	419 000

Предположим, что Антон Баранкин кроме зарплаты получил от своей фирмы в январе текущего года холодильник стоимостью 25 000 руб. в качестве подарка на свой день рождения.

Получение подарка повлияет на расчет стандартных личных вычетов и вычетов на детей следующим образом, руб.:

Начисленная зарплата ( $37\,000 \times 12$ )	444 000
Облагаемая сумма подарка ( $25\,000 - 4000$ )	21 000
Стандартный личный вычет	—
Стандартные вычеты на детей ( $1400 \times 2 \times 8$ )*	(22 400)
Совокупный облагаемый доход Антона	442 600

\* Совокупный налогооблагаемый доход, начисленный Антону по месту работы в сентябре (с учетом облагаемой суммы подарка), составит 354 000 руб. ( $37\,000 \times 9 + 21\,000$ ), поэтому право на вычет для детей будет утрачено с сентября текущего года.

#### ПРИМЕР 4.12

*Применение стандартных вычетов*

#### ПРИМЕР 4.13

*Применение стандартных вычетов*

<sup>1</sup> До 1 января 2016 г. — 280 000 руб.

Вычеты на детей предоставляются гражданам **по одному месту работы**. Если гражданин работает в нескольких местах, то указанные вычеты могут быть предоставлены только одним работодателем по выбору гражданина.

Для получения вычетов на своих детей работнику необходимо написать письменное заявление, к которому приложить копии документов, содержащие сведения о его детях.

Налоговый вычет на ребенка может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

В случае изменения места работы в течение года вычеты предоставляются по новому месту работы с учетом ранее полученного дохода, указанного в справке по форме 2-НДФЛ, выдаваемой прежним работодателем.

## **4.6. СОЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ. РАСХОДЫ ГРАЖДАН НА БЛАГОТВОРИТЕЛЬНОСТЬ, ОБУЧЕНИЕ И ЛЕЧЕНИЕ**

---

### **4.6.1. Порядок социальных налоговых вычетов и порядок их предоставления**

Физические лица имеют право уменьшить свой доход, облагаемый по базовой ставке 13%, на сумму своих личных расходов на лечение, обучение, благотворительные цели, а также на сумму пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и (или) добровольного пенсионного страхования, договорам добровольного страхования жизни и сумм оплаты оценки независимой квалификации и взносов на накопительную часть трудовой пенсии (**ст. 219 НК РФ**). В налоговой терминологии такое уменьшение называется **социальным налоговым вычетом**.

Порядок предоставления социальных налоговых вычетов регламентируется **ст. 219 НК РФ**.

До 1 января 2016 г. в отличие от стандартного личного вычета и вычетов на детей, которые предоставляются по месту основной работы, **социальные налоговые вычеты предоставлялись только налоговыми органами после подачи**

гражданином налоговой декларации за истекший календарный год. Это означало, что работодатель был не вправе уменьшить налогооблагаемый доход своих работников на сумму социальных вычетов (п. 2 ст. 219 НК РФ).

Начиная с 1 января 2010 г. из вышеуказанного правила было сделано единственное изъятие, а именно: социальный налоговый вычет в отношении расходов на взносы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и (или) добровольного пенсионного страхования мог быть предоставлен налогоплательщику работодателем при условии документального подтверждения вышеупомянутых расходов.

Таким образом, социальный налоговый вычет **по месту работы** до 1 января 2016 г. был возможен только в отношении тех взносов на негосударственное (добровольное) пенсионное обеспечение, которые **удерживались работодателем** из заработной платы налогоплательщика и **перечислялись работодателем** в соответствующие фонды.

Остальные социальные налоговые вычеты (до 1 января 2016 г. ) могли быть предоставлены налоговым органом налогоплательщику только после подачи им налоговой декларации, а не по месту работы.

Начиная с 1 января 2016 г. работодатель вправе предоставить социальные вычеты на лечение и обучение по заявлению сотрудника. Кроме письменного заявления сотрудник должен подать работодателю уведомление о подтверждении права получить социальные вычеты, выданное инспекцией. Вычеты на лечение и обучение налоговый агент предоставляет начиная с месяца, когда к нему обратился работник (п. 2 ст. 219 НК РФ).

Начиная с 1 января 2017 г. аналогичный порядок распространяется и на социальный вычет по страхованию жизни.

Если какие-либо социальные вычеты не могут быть полностью использованы в календарном году (например, из-за ограничений по размеру), то неиспользованные суммы **не могут** быть перенесены на следующие годы.

Возврат НДФЛ производится по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца с даты получения этого заявления налоговой инспекцией (п. 6 ст. 78 НК РФ).

#### **ПРИМЕР 4.14**

*Порядок предоставления социальных и стандартных вычетов*

В январе 2015 г. Лиде, проводнице поезда Киев—Москва, была начислена зарплата — 15 000 руб. У Лиды имеются двое детей в возрасте до 18 лет. В этом месяце Лида уплатила 8000 руб. за медицинскую операцию своего сына (предполагается, что данный расход соответствует критериям для получения социального вычета).

В январе работодатель имеет право предоставить Лиде два вычета на детей (1400 руб.  $\times$  2). Удержание налога будет производиться с суммы 12 200 руб. (15 000 – 1400  $\times$  2).

Что же касается социального налогового вычета в отношении медицинских расходов, то до 1 января 2016 г. он мог быть предоставлен Лиде только в следующем календарном году по данным ее декларации по НДФЛ за текущий год. Компания-работодатель данный вычет предоставить была не вправе, так как это не предусматривалось НК РФ.

Если работник хочет получить данные вычеты (обучение, лечение) **у работодателя**, то алгоритм действий работника должен быть следующий:

1. Работник предоставляет в налоговую инспекцию по месту жительства уведомление и документы, подтверждающие понесенные расходы. Например, для предоставления социального вычета на обучение можно предоставить копию договора на обучение; копию документов, подтверждающих оплату обучения (например, квитанции к приходным кассовым ордерам, платежные поручения).
2. По истечении 30 календарных дней налоговая инспекция выдает физическому лицу уведомление, подтверждающее право на вычет, со своей отметкой.
3. Работник пишет заявление в произвольной форме на имя работодателя с просьбой предоставить ему социальный вычет. К заявлению прилагается полученное уведомление из налоговой инспекции о праве на социальный вычет.

#### **4.6.2. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на благотворительные цели**

Под расходами на благотворительность НК РФ признается денежная помощь организациям науки, культуры и образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемая за счет бюджета,



а также физкультурно-спортивным и религиозным организациям и иным социально ориентированным некоммерческим организациям (**подп. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ**)<sup>1</sup>.

Максимальный вычет ограничен **25%** от суммы облагаемых обычных доходов (до вычетов), полученных в календарном году.

Совокупный облагаемый доход Вовы Пончикова в текущем году (до использования им социальных вычетов) составил 100 000 руб.

#### **ПРИМЕР 4.15**

*Использование вычета по личным расходам на благотворительные цели*

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.

Предположим, что совокупный налогооблагаемый доход Вовы Пончикова (см. **пример 4.15**) в текущем году (до использования им социальных вычетов) составил 200 000 руб.

#### **ПРИМЕР 4.16**

*Использование вычета по личным расходам на благотворительные цели*

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 фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, но не более:

<sup>1</sup> До 1 января 2012 г. для получения вычета необходимо было, чтобы получатели пожертвований частично или полностью финансировались из бюджета.

- **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**;
- **120 000 руб. за календарный год<sup>1</sup>** на самого налогоплательщика либо его брата или сестру в возрасте до 24 лет<sup>2</sup>.

Вычет предоставляется в течение всего периода обучения (включая академический отпуск) при наличии соответствующих расходов в каждом календарном году.

До 1 января 2016 г. вычет в отношении личных расходов на образование предоставлялся налоговыми органами только после подачи налоговой декларации за истекший календарный год.

Начиная с **1 января 2016 г.** вычет в отношении личных расходов на обучение предоставляется либо по месту работы (на основании уведомления, заверенного налоговыми органами), либо самими налоговыми органами после подачи налоговой декларации за истекший календарный год.

Суммы расходов, превышающие вышеуказанные нормативы, **на следующий год не переносятся**.

#### **ПРИМЕР 4.17**

*Использование вычета по личным расходам на цели образования*

Известная телеведущая Яна Чунина уплатила в текущем году 160 000 руб. за свое обучение в течение года на заочных курсах японского языка при Институте иностранных языков им. Мориса Тореза. Яна также уплатила 80 000 руб. за обучение своего сына в коммерческом лицее на очной форме обучения. Муж Яны внес еще 30 000 руб. за обучение сына и заявил всю эту сумму в своей декларации по НДФЛ за текущий год.

Совокупный налогооблагаемый доход Яны до социальных вычетов составляет 1 120 000 руб. Оба учебных заведения имеют соответствующие лицензии.

Расчет итоговой суммы НДФЛ производится следующим образом, руб.:

<sup>1</sup> 120 000 руб. представляют собой **общую максимальную сумму** для трех социальных вычетов, а именно: расходов на обучение самого налогоплательщика, расходов на лечение (кроме дорогостоящего), расходов на негосударственное пенсионное обеспечение (добровольное пенсионное страхование).

<sup>2</sup> Положение относительно брата/сестры действует, если брат/сестра обучается по очной форме.

Налогооблагаемый доход до вычетов	1 120 000
Вычет в отношении расходов на образование:	
Яны*	(120 000)
сына Яны **	(20 000)
Налогооблагаемый доход после вычетов	980 000
НДФЛ по данным декларации	127 400
НДФЛ, удержанный налоговыми агентами	(145 600)
НДФЛ к возврату из бюджета	(18 200)

\* Максимальный размер вычета самой Яны ограничен 120 000 руб. в календарный год, поскольку других социальных вычетов у нее нет. Ограничения по очной форме обучения распространяются только на детей налогоплательщика.

\*\* Максимальный размер вычета на одного ребенка ограничен 50 000 руб. 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.

Яна может заявить вычет в отношении личных расходов на обучение либо по месту работы (на основании уведомления, заведенного налоговыми органами), либо в своей декларации.

#### **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 **120 000 руб. за календарный год<sup>1</sup>**, 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 **120 000 руб.** за год.

Вычет предоставляется также в отношении личных расходов граждан по приобретению медикаментов, назначенных лечащим врачом.

Вычет также предоставляется на **суммы страховых взносов**, уплачиваемых лично гражданами **по договорам добровольного медицинского страхования**, заключенным 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, добровольного пенсионного страхования и добровольного страхования жизни**

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 как в свою пользу, так и в пользу супруги, родителей и детей-инвалидов (**подп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ**).

**С 1 января 2009 г.** перечень личных расходов налогоплательщика, связанных с получением указанного вычета,

---

<sup>1</sup> 120 000 руб. представляют собой общую максимальную сумму для трех социальных вычетов, а именно: расходов на обучение самого налогоплательщика, расходов на лечение (кроме дорогостоящего), расходов на негосударственное пенсионное обеспечение (добровольное пенсионное страхование), расходов на добровольное страхование жизни и расходов на прохождение независимой оценки квалификации работников.

был дополнен взносами на накопительную часть трудовой пенсии. Для целей вычета налогоплательщик должен подтвердить указанные личные расходы документально либо предоставить справку налогового агента (если взносы делались налоговым агентом по поручению налогоплательщика из его личного дохода).

Максимальная сумма данного вычета — 120 000 руб., если у налогоплательщика нет вычетов по расходам на собственное обучение и расходам на лечение (кроме дорогостоящего) себя и членов семьи, а также расходам на добровольное страхование жизни и расходам на прохождение независимой оценки квалификации работников. Если такие расходы имеются в данном календарном году, то налогоплательщик должен сам выбрать виды и суммы вычетов в пределах 120 000 руб.

Например, если налогоплательщик истратил на свое обучение 80 000 руб., а также заплатил 50 000 руб. взносов по договору о добровольном пенсионном страховании, то он может использовать оба вычета, но так, чтобы в сумме они не превысили 120 000 руб.

Как уже было замечено в п. 4.6.1, социальный налоговый вычет в отношении расходов на взносы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и (или) добровольного пенсионного страхования может быть предоставлен налогоплательщику работодателем при условии документального подтверждения вышеупомянутых расходов.

**Начиная с 1 января 2015 г.** физлицо вправе применить социальный вычет в сумме уплаченных в налоговом периоде страховых взносов по договору добровольного страхования жизни на срок не менее 5 лет, заключенному в свою пользу и (или) пользу супруга, родителей, детей (подп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ). Наряду с остальными социальными вычетами данный вычет ограничивается суммой 120 000 руб. в порядке, описанном выше.

**Начиная с 1 января 2017 г.** вычет в отношении личных расходов по договору добровольного страхования жизни предоставляется либо по месту работы (на основании уведомления, заверенного налоговыми органами), либо самими налоговыми органами после подачи налогоплательщиком налоговой декларации за истекший календарный год.

#### 4.6.6. Подробнее о социальном вычете по личным расходам граждан на независимую оценку своей квалификации

С 1 января 2017 г. вступил в силу Закон о независимой оценке квалификации. Чтобы стимулировать участие в оценке, введен новый налоговый вычет. Так, если физлицо оплатит независимую оценку своей квалификации, оно сможет получить социальный вычет по НДФЛ (подп. 6 п. 1 ст. 219 НК РФ).

Размер вычета равен сумме фактических расходов на прохождение независимой оценки квалификации. При этом величина данного вычета и других социальных вычетов (за исключением расходов на обучение детей налогоплательщика и расходов на дорогостоящее лечение) в совокупности не должна превышать 120 000 руб. в год.

Возможность через налогового агента получить вычет в сумме, уплаченной за прохождение независимой оценки своей квалификации, не предусмотрена. Следовательно, его следует заявлять в декларации по НДФЛ.

##### КОНТРОЛЬНЫЙ ВОПРОС 4.2

*Цель: рассчитать  
социальные вычеты  
и НДФЛ*

В текущем году ежемесячная зарплата Изольды Сарафановой составила 29 000 руб.

В марте того же года Изольда получила в подарок на 8 Марта от своей фирмы кухонный комбайн стоимостью 19 000 руб.

В течение года Изольда истратила на лечение своего брата в московской клинике 75 000 руб., на свое лечение в Медицинской академии г. Киева — 82 000 руб., на лекарства для мамы, назначенные ее лечащим врачом, — 30 000 руб.

Изольда также посещала вечерние курсы йоги в Московском институте йоги (стоимость 100 000 руб.). Она уплатила 10 000 руб. за обучение своей 20-летней дочери в московском институте по 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 текущий год.

В декабре текущего года Изольда перечислила 40 000 руб. в благотворительный фонд спасения бродячих животных, а также купила и передала фонду корма для животных на сумму 10 000 руб.

Определите:

1) налогооблагаемый доход Изольды и НДФЛ, удержанный с нее по месту работы;

2) социальные вычеты Изолды, учитывая, что все благотворительные, образовательные и медицинские учреждения лицензированы надлежащим образом;

3) сумму налога к возврату по итогам года.

## **4.7. ИМУЩЕСТВЕННЫЕ ВЫЧЕТЫ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫЕ ПРИ ПРОДАЖЕ ЛИЧНОГО ИМУЩЕСТВА И ПРИОБРЕТЕНИИ ЖИЛЬЯ**

---

### **4.7.1. Имущественные налоговые вычеты**

В данном разделе рассмотрены сделки по продаже гражданами — резидентами Российской Федерации своего личного имущества, за исключением ценных бумаг (см. **раздел 4.12**).

О налогообложении операций по продаже имущества, используемого для предпринимательской деятельности, см. в **разделе 4.15**.

О налогообложении доходов нерезидентов от продажи имущества см. в **п. 4.14**.

### **4.7.2. Порядок определения налогооблагаемого дохода при продаже имущества**

Порядок предоставления имущественных вычетов регламентируется **ст. 220 НК РФ**.

При продаже гражданами своего имущества у них возникает доход в виде сумм, полученных от покупателей. Большинство подобных сделок купли-продажи не подпадают под обложение НДФЛ, так как, во-первых, не требуют регистрации и, во-вторых, заключаются между физическими лицами, которые не сообщают о них в налоговые инспекции.

Сделки, которые подлежат государственной регистрации и (или) которые совершаются между гражданами и юридическими лицами (предпринимателями), попадают в поле зрения налоговых органов.

Доходы от продажи имущества **не облагаются** налогом у источника выплаты (**п. 1, 2 ст. 228 НК РФ**). Это означает, что при продаже любого имущества гражданин-резидент получит на руки полную сумму, с которой впоследствии сам должен будет рассчитать и уплатить НДФЛ (после подачи декларации). При продаже личного имущества необходимо определить, к какой группе оно относится с точки зрения НК РФ:

- первая группа — жилые дома, квартиры, комнаты, дачи, садовые домики и земельные участки;
- вторая группа — все прочее имущество, кроме ценных бумаг (хотя формально НК РФ не оперирует понятиями первой и второй групп имущества, эти группы выделяются здесь для облегчения изложения материала).

Также важно установить, в течение какого срока проданное имущество находилось в собственности гражданина. Это важно потому, что если имущество на момент продажи находилось в собственности плательщика **3 года<sup>1</sup> и более**, то облагаемого дохода при его продаже **не возникает** (имущественный вычет предоставляется в сумме выручки от продажи) (**подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ**).

В случае если имущество находилось в собственности **мее 3 лет<sup>2</sup>**, то налогоплательщику предстоит выбрать один из двух вариантов имущественных вычетов:

- фиксированный имущественный вычет в размере **1 000 000 руб. (максимум) по имуществу первой группы и 250 000 руб. (максимум) по имуществу второй группы**;
- имущественный вычет в размере **фактических расходов на приобретение имущества<sup>3</sup>**.

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.

<sup>1</sup> По объектам недвижимости первой группы, приобретенным после 01.01.2016 г. срок составляет 5 лет. Подробнее — см. п. 4.7.3.

<sup>2</sup> По объектам недвижимости первой группы, приобретенным после 01.01.2016 г. срок составляет 5 лет. Подробнее — см. п. 4.7.3.

<sup>3</sup> Данный вычет применяется при продаже доли в уставном капитале организации, а начиная с **1 января 2007 г.** также и на уступку прав требования по договорам участия в долевом строительстве (Федеральный закон от 24.07.2007 г. **№ 216-ФЗ**).



**ПРИМЕР 4.18**

*Применение  
имущественных  
налоговых вычетов*

В текущем году Вова Пончиков продал коллекционный автомобиль, приобретенный им пять лет назад за 420 000 руб., гараж, купленный год назад за 400 000 руб., а также квартиру, приобретенную два года назад за 900 000 руб.

Автомобиль был продан за 600 000 руб., гараж — за 400 000 руб., квартира — за 1 600 000 руб.

Поскольку на момент продажи автомобиль находился в собственности Пончикова более 3 лет, вся сумма от его продажи не облагается налогом.

Выручка от продажи автомобиля	600 000 руб.
Имущественный вычет	(600 000 руб.)
Облагаемый доход	0 руб.

На момент продажи гараж находился в собственности Вовы менее 3 лет, стоимость приобретения гаража — 300 000 руб. превышает фиксированный вычет по данной группе имущества — 250 000 руб.

Выручка от продажи гаража	400 000 руб.
Имущественный вычет	(300 000 руб.)
Облагаемый доход	100 000 руб.

Если бы Вова выбрал фиксированный вычет в размере 250 000 руб., то его облагаемый доход был бы равен 150 000 руб. (400 000 – 250 000). Этот вариант возможен, но он менее выгоден для Вовы.

Что касается квартиры, то налогоплательщику выгоднее получить фиксированный вычет в размере 1 000 000 руб., так как он больше, чем фактические затраты на приобретение квартиры — 900 000 руб.

Выручка от продажи квартиры	1 600 00 руб.
Имущественный вычет	(1 000 000 руб.)
Облагаемый доход	600 000 руб.

Суммы доходов от продажи квартиры и гаража облагаются по базовой ставке 13% и подлежат отражению в годовой декларации Вовы по НДФЛ.

Необходимо иметь в виду, что фиксированные вычеты предоставляются по всем продажам имущества за год, а не по каждой сделке купли-продажи (**подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ**).

Если имущество находится в общей долевой (совместной) собственности, то сумма, вырученная от продажи, равно как и имущественный вычет, делятся между собственниками согласно их долям либо по договоренности между ними, если собственность является совместной (подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Еще раз обратите внимание! Поскольку в случае продажи личного имущества НДФЛ не удерживается покупателем из дохода продавца, то последний обязан самостоятельно рассчитать сумму облагаемого дохода и подать налоговую декларацию в срок не позднее **30 апреля** следующего года.

#### ПРИМЕР 4.19

*Применение имущественных налоговых вычетов*

В текущем году Антон Баранкин продал свою квартиру, приватизированную в прошлом году на его имя, а также дачу, приобретенную два года назад за 1 200 000 руб. в равных долях с его сестрой Матильдой. Квартира была продана за 2 500 000 руб., дача — за 1 600 000 руб.

Поскольку и квартира, и дача находились в собственности Антона менее 3 лет, необходимо рассчитать сумму налогооблагаемого дохода от продажи.

Для этого нужно определить размеры имущественных вычетов. Антону было бы выгодно получить фиксированный вычет (1 000 000 руб.) по квартире и вычет в размере фактических затрат на приобретение имущества ( $1\,200\,000 \times 50\% = 600\,000$  руб.) по даче. Однако, во-первых, комбинирование вычетов законодательством не предусмотрено, а во-вторых, размер вычета определяется в целом за календарный год, а не по каждой сделке.

Таким образом, расчет налогооблагаемого дохода производится следующим образом, руб.:

Доход от продажи квартиры	2 500 000
Доход от продажи дачи*	800 000
Минус: фиксированный имущественный вычет	(1 000 000)
Налогооблагаемый доход	2 300 000
* Учитывается только 50% полученного дохода, так как остальное является доходом сестры.	

Сумма облагается по базовой ставке 13% и подлежит отражению в декларации Антона по НДФЛ за год.

Порядок налогообложения доходов от продажи личного имущества граждан представлен на следующей схеме:



<sup>1</sup> Если проданное имущество на момент продажи находилось в общей долевой (совместной) собственности, то размер вычета делится между собственниками пропорционально их долям (по договоренности).

#### 4.7.3. Специальные правила для объектов недвижимости, приобретенных после 1 января 2016 г.

Если объект недвижимости приобретен **после 1 января 2016 г.**, то НДФЛ не будет возникать в случае его продажи **через 5 лет**, а не через 3 года. Ранее действующее правило 3 лет сохраняется для всех объектов недвижимости, приобретенных/полученных до **1 января 2016 г.**, а также для объектов недвижимости, полученных после этой даты:

- 1) в порядке наследования или по договору дарения от близкого родственника;
- 2) в результате приватизации;
- 3) в результате передачи имущества по договору пожизненного содержания с иждивением.

Также для объектов недвижимости, **приобретенных/полученных после 1 января 2016 г.**, в случае их продажи до истечения 5- (или 3-) летнего срока вводится правило о том, что облагаемый доход от продажи не может быть **меньше 70% кадастровой стоимости объекта** на 1 января года, в котором осуществлена продажа. К недвижимости, приобретенной **до 1 января 2016 г.**, данное правило не применяется.

Субъекты РФ могут законодательно сокращать 3- (5-) летние сроки и коэффициент корректировки кадастровой стоимости объекта недвижимости вплоть до нуля.

#### **4.7.4. Вычет на новое строительство (приобретение) жилья**

Согласно нормам НК РФ, граждане вправе уменьшить свой доход, облагаемый НДФЛ по базовой ставке **13%**, на суммы, израсходованные на строительство (приобретение) нового жилья.

При этом надо учитывать следующие требования **подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ**:

- **до 1 января 2010 г.** вычет предоставлялся только в отношении **жилых домов, квартир и комнат**;
- **начиная с 1 января 2010 г.** вычет предоставляется в отношении жилых домов, квартир и комнат (как и ранее), а также **земельных участков**, предназначенных для индивидуального жилищного строительства и **земельных участков**, на которых расположены приобретаемые жилые дома<sup>1</sup>;

---

<sup>1</sup> При приобретении земельных участков под индивидуальное жилищное строительство или доли (долей) в них имущественный налоговый вычет предоставляется после получения налогоплательщиком **свидетельства о праве собственности на дом**.

- вышеупомянутое приобретаемое имущество должно находиться **на территории Российской Федерации**.

Принципиальное отличие данного вычета от всех других вычетов состоит в том, что та часть вычета, которая осталась неиспользованной в году приобретения (строительства) жилья, **переносится** на последующие годы до тех пор, пока не будет полностью использована.

Максимальная величина вычета составляет **2 000 000 руб. плюс проценты по целевым займам (кредитам)**, полученным налогоплательщиком в кредитных и иных организациях Российской Федерации и фактически израсходованным им на строительство (приобретение) жилья, а также на приобретение земельных участков для строительства жилых домов (или приобретаемых земельных участков, на которых находятся жилые дома).

**Начиная с 1 января 2014 г.** вычет процентов ограничен 3 млн руб., причем он предоставляется только на 1 объект жилья. Если целевые кредиты на приобретение жилья были получены до 1 января 2014 г., то продолжают действовать старые правила, по которым проценты вычитались в полной сумме, т. е. в сумме их фактической уплаты.

**До 1 января 2014 г.** вычет предоставлялся налогоплательщику **только на одну покупку объекта жилья**, даже если стоимость этого объекта была менее 2 млн руб. Начиная с вышеуказанной даты налогоплательщик может заявить льготу на несколько объектов. При этом общая сумма вычета по всем заявленным объектам не должна превышать 2 млн руб. Если гражданин уже заявил вычет до 1 января 2014 г., он не может воспользоваться новыми правилами.

Например, если гражданином была приобретена квартира за 1,5 млн руб. в 2013 г. и он заявил имущественный вычет, то дополнительный вычет в будущем в размере 0,5 млн руб. (2 млн – 1,5 млн руб.) при покупке еще одного объекта жилья невозможен. Если же приобретение вышеуказанной квартиры и вычет имели бы место в 2014 г. и позднее, то дополнительный вычет на другой объект жилья потенциально возможен.

В прошлом году Рома Пончиков за 500 000 руб. приобрел участок под строительство жилого дома, взяв кредит у российского банка. Документально подтвержденная стоимость строитель-

#### **ПРИМЕР 4.20**

*Расчет вычета  
на приобретение  
жилья*

ства составила 1,8 млн руб. Проценты по кредиту, фактически уплаченные Ромой, в прошлом году составили 50 000 руб., в текущем году — 80 000 руб. Свидетельство о собственности на дом было получено Ромой в текущем году.

Роме никогда ранее не предоставлялся имущественный налоговый вычет на приобретение жилья.

После завершения строительства и получения свидетельства о праве собственности на жилой дом Рома имеет право на имущественный налоговый вычет в размере 2 млн 130 тыс. руб.

#### **Расчет суммы вычета**

Стоимость земельного участка и дома — 2,3 млн руб. (500 000 руб. + 1,8 млн руб.)

Максимально разрешенный размер вычета (без учета уплаченных процентов) — 2 млн руб.

#### **Плюс:**

проценты, фактически уплаченные по целевому кредиту за оба года, — 130 000 руб.

Итого к вычету 2 млн 130 тыс. руб.

При сделках взаимозависимых лиц (например, родителей и детей или супругов) указанный вычет не предоставляется.

Вычет также не предоставляется в случае, если оплата нового жилья производилась не за счет личных средств налогоплательщика (например, жилье для него приобрел работодатель и в других аналогичных случаях).

Если жилье покупается на вторичном рынке, т. е. приобретаются уже построенный и ранее отделанный дом, квартира или комната, то вычет (с учетом вышеуказанных ограничений) предоставляется только на стоимость приобретаемого жилья, указанную в договоре купли-продажи. Вознаграждение (комиссионные) посредникам для целей вычета не учитывается.

Если квартира приобретается в новостройке без отделки, а дом строится самим налогоплательщиком (или приобретается на стадии строительства), то вычет (с учетом ранее указанных ограничений) предоставляется с учетом стоимости отделки (квартиры, комнаты) и строительства (дома).

Новая редакция **ст. 220 НК РФ**, вступившая в силу **1 января 2014 г.**, не содержит положений о распределении имущественного вычета по расходам на приобретение жилья между совладельцами при покупке недвижимости в общую долевую или совместную собственность. Таким образом, каждый из совладельцев вправе получить указанный вычет в пределах 2 млн руб. Если же участник общей долевой собственности не обратился за вычетом, он сохраняет возможность его получения по другому объекту жилья в полном объеме<sup>1</sup>.

В мае текущего года Артем Петрухин приобрел квартиру в одинаковых долях вместе со своим братом-близнецом. Артем заплатил 1 500 000 руб. Половина этой суммы была профинансирована за счет ипотечного кредита, полученного от российского банка. Проценты, уплаченные по кредиту в текущем году, составили 80 000 руб. Доход Артема (до вычета), облагаемый налогом по базовой ставке 13%, в текущем году составил 700 000 руб.

Максимально разрешенная величина вычета составляет 1 500 000 руб. плюс 80 000 руб. (проценты, уплаченные по ипотечному кредиту). Однако, поскольку налогооблагаемый доход Артема до вычета, полученного в текущем году, составил 700 000 руб., вычет берется в той же сумме, а недоиспользованная часть вычета переносится на последующие годы.

Более того, если в последующие годы Артем будет продолжать платить проценты по кредиту, то эти дополнительные проценты будут уменьшать его доходы, облагаемые налогом по базовой ставке, до тех пор, пока процентные выплаты не прекратятся.

Максимальная величина вычета процентов равна 3 млн руб. Артем также сможет использовать 500 000 руб. (2 млн руб. – 1,5 млн руб.) как имущественный вычет в будущем<sup>2</sup>.

Вычет на новое строительство (приобретение) жилья предоставляется:

#### **ПРИМЕР 4.21**

*Налоговый вычет  
на приобретение  
жилья*

<sup>1</sup> До 1 января 2014 г. при приобретении жилья в общую долевую (совместную) собственность размер вычета распределяется между владельцами пропорционально их долям (в случае совместной собственности согласно их письменному заявлению).

<sup>2</sup> Если покупка была бы произведена до 1 января 2014 г., то максимальная величина имущественного вычета была бы равна 1 млн руб. (50% от 2 млн руб.) плюс фактически уплаченные Артемом проценты без каких-либо ограничений. Использовать в будущем оставшийся неиспользованным 1 млн руб. Артем не смог бы.

- или налоговыми органами после подачи налоговой декларации и документов, подтверждающих расходы на приобретение (строительство) жилья, а также удостоверяющих право собственности на приобретенное (построенное) жилье<sup>1</sup>;
- или компанией-работодателем.

Компания-работодатель вправе предоставить имущественный вычет, связанный с приобретением (строительством) жилья, только если работник представит уведомление о вычете, составленное по специальной форме и заверенное налоговым органом.

Таким образом, сначала налогоплательщик должен сдать уведомление в налоговый орган, а также представить туда документы, подтверждающие вычет (например, при покупке жилья представляются 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 в свою компанию.

#### **ПРИМЕР 4.22**

*Предоставление  
вычета при покупке  
жилья*

Вернемся к Артему Петрухину и к условиям **примера 4.21**.

У Артема есть два варианта действий, чтобы получить имущественный вычет при покупке новой квартиры.

**Вариант 1.** Ждать окончания текущего года и в следующем году подать декларацию в налоговую инспекцию вместе с пакетом документов, подтверждающих покупку квартиры и уплату процентов за кредит. Возврат налога будет производить налоговая инспекция.

**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 будет оформлен возврат всего налога, удержанного с его доходов по месту работы с начала текущего года. А затем Артем будет получать зарплату и с него не будет удерживаться НДФЛ до тех пор, пока действие уведомления не прекратится.

**Пенсионеры** могут применить имущественный вычет в отношении расходов на приобретение жилья в текущем

<sup>1</sup> До 1 января 2014 г. вместе с декларацией также надо было подавать заявление о предоставлении вычета.



налоговом периоде «задним числом», т. е. в предыдущих налоговых периодах (не более трех). Данный вычет предоставляется путем подачи соответствующей налоговой декларации.

## **4.8. ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ. УСЛОВИЯ ИХ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ**

---

### **4.8.1. Предоставление профессиональных налоговых вычетов**

Порядок предоставления профессиональных налоговых вычетов регламентируется **ст. 221 НК РФ**.

Профессиональные налоговые вычеты доступны лишь отдельным категориям налогоплательщиков, а именно:

- лицам, работающим по гражданско-правовым договорам на выполнение работ (оказание услуг);
- индивидуальным предпринимателям;
- лицам, получающим вознаграждения по авторским договорам или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства (т. е. писателям, художникам, изобретателям и т. д.).

Профессиональные вычеты позволяют перечисленным категориям налогоплательщиков учесть расходы, понесенные ими при получении соответствующих доходов.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщикам налоговыми агентами, производящими выплаты по указанным выше договорам. Эти вычеты также могут быть предоставлены налоговыми органами путем подачи заявления на вычеты одновременно с налоговой декларацией.

### **4.8.2. Вычеты по гражданско-правовым договорам**

**Пункт 2 ст. 221 НК РФ** предоставляет лицам, работающим по договорам гражданско-правового характера на выполнение работ (оказание услуг), право на вычет в размере

фактически понесенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг). В соответствии с **п. 2 ст. 709 ГК РФ** цена в договоре подряда включает компенсацию издержек подрядчика и причитающееся ему вознаграждение. Таким образом, расходы заказчика равны цене договора, но доходы исполнителя включают только сумму вознаграждения.

#### **ПРИМЕР 4.23**

*Применение профессионального вычета по договору гражданско-правового характера*

Пенсионер Петр Буров (дядя Петя) заключил договор подряда на установку электропроводки на складе ЗАО «Пончик». Сумма вознаграждения по договору составляет 20 000 руб.

Для выполнения работ по договору дядя Петя приобрел провода, выключатели и розетки. Стоимость купленных материалов составила 4000 руб. Чеки и накладные имеются.

Налогооблагаемый доход пенсионера составит 16 000 руб. (20 000 руб. – 4000 руб.).

НДФЛ — 2080 руб. ( $16\,000 \times 13\%$ ).

На руки Петр получит

17 920 руб. (20 000 руб. – 2080 руб.).

### **4.8.3. Вычеты, предоставляемые индивидуальным предпринимателям**

Граждане имеют право заниматься предпринимательской деятельностью, зарегистрировавшись в качестве индивидуальных предпринимателей.

Доходы от предпринимательской деятельности минус расходы, связанные с этой деятельностью, облагаются НДФЛ по базовой ставке **13%**. Прочие доходы предпринимателя, например от продажи его личного имущества, облагаются так же, как и доходы других граждан.

Доход от предпринимательской деятельности равен полученной выручке за минусом НДС и акцизов (конечно, если предприниматель их платит). Что касается расходов от предпринимательской деятельности, то в отношении их у предпринимателя есть два варианта:

- 1) принять к вычету **фактически произведенные расходы** (с учетом ограничений, рассмотренных ниже);

- 2) использовать **фиксированный профессиональный вычет в размере 20%** от полученного дохода без НДС и акцизов (если они уплачиваются).

Выручка индивидуального предпринимателя Саида Абдульмянова в текущем году составила 100 000 руб., документально подтвержденные расходы, принимаемые к вычету, — 60 000 руб.

Налогооблагаемый доход Саида равен 40 000 руб. (100 000 – 60 000). Если бы Саид не вел учет своих расходов или не имел бы их документального подтверждения, то он мог бы получить фиксированный профессиональный вычет в размере 20% от валового дохода, т. е. в сумме 20 000 руб. В этом варианте облагаемый доход Саида оказался бы выше, чем в предыдущем, и составил бы 80 000 руб.

Поэтому в данной ситуации Саиду выгоднее получить профессиональный вычет для предпринимателей, основанный на фактически произведенных расходах.

Оба варианта профессиональных вычетов не могут быть использованы одновременно.

Состав фактических расходов предпринимателя, принимаемых к вычету, аналогичен составу расходов для компаний, т. е. регулируется положениями **гл. 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 страховых взносов во внебюджетные фонды. Эти вопросы подробно рассмотрены в **главе 5**.

#### **ПРИМЕР 4.24**

*Налогообложение  
индивидуальных  
предпринимателей*

**ТАБЛИЦА 4.2**

**Фиксированные профессиональные вычеты  
по договорам на создание (исполнение) произведений  
науки, литературы и искусства**

<b>Вид деятельности, за которую получен доход</b>	<b>Размер вычета (% от дохода)</b>
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20

<b>Вид деятельности, за которую получен доход</b>	<b>Размер вычета (% от дохода)</b>
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
Создание 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

#### **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.

Оба варианта профессиональных вычетов не могут быть использованы одновременно.

Документально подтвержденные расходы автора Селедкина по написанию книги «Тоня Гроттер и волшебные гусли» составили 15 000 руб. Сумма контракта с издательством — 100 000 руб. Фиксированный профессиональный вычет за создание литературных произведений — 20%.

#### ПРИМЕР 4.25

*Профессиональный  
вычет по авторско-  
му договору*

В данном случае автору выгоднее получить вычет в размере 20% от дохода. Налогооблагаемый доход в этом случае будет равен 80 000 руб. Если Селедкин выберет вычет в сумме фактически произведенных затрат, то налогом будет облагаться 85 000 руб. (100 000 – 15 000).

Профессиональные налоговые вычеты должны предоставляться авторам, ученым, исполнителям у источника выплаты **на основании их письменных заявлений**. Например, издательство, выплачивающее авторский гонорар, удерживает НДФЛ не со всей суммы гонорара, а с разницы между общей суммой и профессиональным вычетом.

Если налоговый агент не предоставил фиксированный профессиональный вычет налогоплательщику (например, выплата авторского гонорара производилась иностранным издательством), то налогоплательщик вправе заявить этот вычет в письменном заявлении, подаваемом в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией за год.

## 4.9. ПРИМЕНЕНИЕ СТАВКИ 35%. ПРОЦЕНТЫ ПО БАНКОВСКИМ ВКЛАДАМ. МАТЕРИАЛЬНАЯ ВЫГОДА ПО ЗАЙМАМ

---

### 4.9.1. Доходы, облагаемые по специальным ставкам

Как указывалось в п. 4.1.4, ряд доходов облагается по специальным ставкам (**35, 30 и 15%**). Налог с этих доходов рассчитывается умножением суммы дохода на соответствующую ставку. Иными словами, никакие налоговые вычеты к этим доходам не применяются.

Особый порядок расчета налога применяется к дивидендам, получаемым резидентами и облагаемым по ставке 13%.

В самом общем виде доходы, облагаемые по специальным ставкам, представлены на схеме.



### 4.9.2. Исчисление налога с процентов по банковским вкладам

Проценты по банковским вкладам не облагаются налогом, если ставка по вкладу не превышает **действующую ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на 5% (по рублевым вкладам) и 9% — по валютным вкладам**. Изменение ставки рефинансирования ЦБ РФ учитывается при расчете налогооблагаемого дохода (**ст. 214.2 НК РФ**).

Если реальная ставка по рублевому вкладу превысит **действующую ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на 5%**, либо ставка по валютному вкладу окажется боль-

ше **9%**, то банк должен будет рассчитать сумму превышения и исчислить с этой суммы налог по ставке **35%**. Сумма превышения по срочным пенсионным вкладам, внесенным на срок **не менее 6 месяцев**, облагается банком по ставке **13%**.

Банк начисляет проценты по вкладам начиная со дня, следующего за днем открытия вклада, и по день закрытия вклада включительно.

Налог рассчитывается и удерживается банком на дату выплаты процентов. Банк производит перечисление удержанного налога в бюджет на следующий рабочий день после удержания.

Предположим, что Вова Пончиков открыл в банке депозит под 30% годовых. Ставку рефинансирования ЦБ РФ, действовавшую в период депозита, условно примем за 17%.

Проценты, начисленные и выплаченные банком в пределах 22% (17% + 5%), вообще не облагаются НДФЛ. Превышение реальных процентов над ставкой рефинансирования (30% – 22%) облагается по ставке 35%.

#### ПРИМЕР 4.26

*Налогообложение  
процентов  
по вкладам в банках*

Сумма реальных процентов, начисленных по вкладам

—

Сумма процентов, начисленных по ставкам  
рефинансирования ЦБ РФ + 5%, действующих  
в период действия вклада (для рублевых вкладов),  
или по ставке 9% (по валютным вкладам)

=

Процентный доход, подлежащий налогообложению по ставке  
35%

Антон Баранкин открыл рублевый депозит в банке 1 февраля текущего года в сумме 100 000 руб. под 23% годовых. Депозит закрывается 30 июня того же года. Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условно): с 1 января по 31 марта — 14%; с 1 апреля по 31 июля — 16%.

#### ПРИМЕР 4.27

*Налогообложение  
высоких процентов  
по банковским  
депозитам*

Налогооблагаемый доход рассчитывается следующим образом:

Фактический доход, начисленный по депозиту:

$$100\,000 \times (27 + 31 + 30 + 31 + 30) : 365 \times 23\% = 100\,000 \times 149 : 365 \times 23\% = 9389 \text{ руб.}$$

Доход, рассчитанный исходя из ставок ЦБ РФ, увеличенных на 5%:  
за период с 1 февраля по 31 марта

$$100\,000 \times (27 + 31) : 365 \times 19\% = 3019 \text{ руб.};$$

за период с 1 апреля по 30 июня

$$100\,000 \times (30 + 31 + 30) : 365 \times 21\% = 5236 \text{ руб.}$$

Всего процентный доход, рассчитанный по ставкам ЦБ РФ: 8255 руб.

Разница:  $9389 - 8255 = 1134$  руб. облагается по ставке 35%.

Сумма налога составляет:  $1134 \times 35\% = 397$  руб.

Налог удерживается банком в день выплаты процентов по депозиту и перечисляется в бюджет на следующий рабочий день.

Облагаемого процентного дохода по рублевому вкладу не возникает, если на дату заключения (или продления) договора проценты по нему не превышали ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на 5%, при условии, что в течение периода начисления процентов размер процентов по вкладу не повышался, и с момента, когда процентная ставка превысила ставку ЦБ, увеличенную на 5%, прошло не более 3 лет.

#### **4.9.3. Исчисление налога с материальной выгоды по займам**

С точки зрения НК РФ, если физическое лицо получает заем под нулевой или низкий процент, то у него возникает налогооблагаемый доход в виде экономии на процентах. Этот доход, согласно **ст. 212 НК РФ**, называется **материальной выгодой**.

Налогооблагаемой материальной выгоды по займам не возникает, если:

- заемные (кредитные) средства предоставлены на новое строительство либо приобретение жилья на территории Российской Федерации, а также покупку земельных участков под индивидуальное жилищное строительство и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома;
- заемные (кредитные) средства предоставлены банками, находящимися на территории Российской



Федерации, в целях рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов), полученных на новое строительство либо приобретение жилья на территории Российской Федерации, а также земельных участков под индивидуальное жилищное строительство и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома.

Материальная выгода, упомянутая в двух последних абзацах, освобождается от налогообложения при наличии у налогоплательщика права на получение имущественного налогового вычета, **подтвержденного налоговым органом**.

С 1 января 2018 г. материальная выгода по низкопроцентным займам, подлежит налогообложению при соблюдении **хотя бы одного** из следующих условий:

1. Заемные (кредитные) средства получены налогоплательщиком от организации или индивидуального предпринимателя, которые признаны взаимозависимым лицом налогоплательщика либо с которыми налогоплательщик состоит в трудовых отношениях.
2. Экономия на процентах *«фактически является материальной помощью либо формой встречного исполнения организацией или индивидуальным предпринимателем обязательств перед налогоплательщиком, в том числе оплатой (вознаграждением) за поставленные налогоплательщиком товары (выполненные работы, оказанные услуги)»*.

Условие 1 достаточно понятно сформулировано. Например, это условие выполняется, если займ получен работником от работодателя. Если же кредит получен физическим лицом от банка, с которым это лицо не состоит в трудовых отношениях и с которым не является взаимозависимым, то данное условие не выполняется.

Что касается условие 2, то смысл формулировки достаточно невятен, и можно предположить, что доказательство наличия этого условия будет производиться налоговыми органами в судебном порядке.

Рома Пончиков получил от ЗАО «Пончик» заем под 1% годовых на покупку квартиры в строящемся доме. Рома является директором ЗАО «Пончик».

#### **ПРИМЕР 4.28**

*Налогооблагаемая  
выгода по займам*

**Вариант 1.** Рома уже заявил имущественный налоговый вычет на приобретение жилья ранее.

Материальная выгода по займу облагается налогом по ставке 35% по общим правилам, поскольку Рома не имеет право на имущественный налоговый вычет.

**Вариант 2.** Рома ранее не заявлял имущественный налоговый вычет и не имеет возможности заявить его в текущем году, поскольку строительство не окончено и свидетельство о праве собственности не получено.

Материальная выгода по займу облагается налогом по ставке 35% по общим правилам, поскольку право Ромы на имущественный налоговый вычет не подтверждено налоговым органом.

Исходя из общего порядка исчисления сроков, установленного **ст. 6.1 НК РФ**, начисление процентов производится с дня, следующего за днем получения займа.

К облагаемой материальной выгоде, полученной налоговыми **резидентами** Российской Федерации, применяется ставка НДФЛ **35% (п. 2 ст. 224 НК РФ)**.

Материальная выгода, получаемая **нерезидентами** от экономики на процентах по займам и кредитам любого типа, облагается налогом по ставке **30%**.

Материальная выгода по займам, полученным гражданами от других граждан, не определяется.

Также не возникает налогооблагаемой выгоды, если беспроцентный кредит связан с операциями по банковской карте, условия пользования которой могут предусматривать «льготный» период для совершения платежа, когда проценты не взимаются (**подп. 1 п. 1 ст. 212 НК РФ**).

#### **ПРИМЕР 4.29**

*Материальная  
выгода по займам*

В январе текущего года звезда телеэфира Яна Чунина оплатила собственной кредитной картой покупку новой одежды и косметики всего на сумму 500 000 руб.

Согласно условиям договора с банком, если Яна погасит задолженность по кредитке до 28 февраля текущего года (включительно), банк не будет брать с нее проценты.

Яна погасила задолженность 28 февраля текущего года.

В результате у Яны возник доход в виде материальной выгоды от беспроцентного займа, полученного по кредитной карте. Од-

нако НДФЛ этот доход не облагается в соответствии с положениями **ст. 212 НК РФ**.

Механизм расчета материальной выгоды неоднократно менялся. Материальная выгода по рублевым заемным средствам рассчитывается как разница между процентами, исчисленными исходя из **2/3 ставки рефинансирования ЦБ РФ**, действующей **на дату признания налогоплательщиком дохода**, и процентами, рассчитанными по договору.

Материальная выгода по займам (кредитам), полученным в иностранной валюте, рассчитывается исходя из нормативной ставки **9% годовых на дату признания дохода**.

Дата признания для доходов в виде материальной выгоды от экономии на процентах по заемным средствам — **последний день каждого месяца** в течение срока, на который они выданы (**подп. 4, 5, 7 п. 1 ст. 223 НК РФ**).

Ранее материальная выгода по займам (кредитам) рассчитывалась на дату уплаты процентов.

До 1 января 2016 г., согласно разъяснениям Минфина России (Письмо от 26.03.2008 г. **№ 03-04-05-01/83**), материальная выгода **по беспроцентным займам** рассчитывалась однократно **на дату возврата заемных средств**.

В текущем году 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 весь срок займа — 18% (условно). Материальная выгода по займу рассчитывается следующим образом:

- сумма процентов по нормативной ставке =  $100\,000 \text{ руб.} \times 2/3 \times 18\% \times 183 : 365 = 6016 \text{ руб.}$ ;
- материальная выгода =  $6016 \text{ руб.} - 1504 \text{ руб.} = 4512 \text{ руб.}$

Так как заем получен на текущие нужды, материальная выгода облагается налогом по ставке 35%.

Сумма налога составит:  $4512 \text{ руб.} \times 35\% = 1579 \text{ руб.}$

Если бы заем был получен на строительство (приобретение) жилого дома, комнаты или квартиры, то выгода от экономии на процентах не облагалась бы НДФЛ (при условии подтверждения целевого использования средств на эти нужды).

#### ПРИМЕР 4.30

*Расчет  
материальной  
выгоды по займам*

#### **ПРИМЕР 4.31**

*Материальная  
выгода по займам*

31 августа текущего года проводница Лида получила в виде займа 50 000 руб. от ОАО «Российские железные дороги» под 2% годовых. Срок возврата займа и уплаты процентов — 31 января следующего года.

До 2016 г. в такой ситуации материальная выгода по займу не рассчитывалась, так как дата уплаты процентов отсутствовала. Начиная с **1 января 2016 г.** материальная выгода рассчитывается ежемесячно (на последний день каждого месяца займа).

Обязанность по исчислению и уплате налога возлагается Налоговым кодексом Российской Федерации на организацию, выдавшую заем, при условии, что эта организация производит выплаты доходов в денежной форме физическому лицу (например, заем получен на работе). Если же денежные выплаты организацией не производятся (например, кредит под низкий или нулевой процент получен в банке), то гражданин сам должен рассчитать свой доход и заявить его в налоговой декларации.

Налоговые агенты, являющиеся кредитными организациями, при невозможности удержать исчисленную сумму налога с полученных клиентами кредитной организации (за исключением клиентов, являющихся работниками указанных кредитных организаций) доходов в виде материальной выгоды обязаны в течение одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором получены указанные доходы, сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности.

#### **ПРИМЕР 4.32**

Рома Пончиков взял в банке «Пончик» низкопроцентный кредит на покупку автомобиля. По данному кредиту Рома получил доход в виде материальной выгоды от экономии на процентах.

**Вариант 1.** Рома является работником банка «Пончик».

Банк обязан рассчитать сумму экономии на процентах и удержать НДФЛ из заработной платы Ромы.

**Вариант 2.** Рома является клиентом банка «Пончик».

Банк обязан сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности. Налоговый период по НДФЛ — календарный год. Срок для подачи сведений — 1 месяц по окончании налогового периода, т. е. 31 января следующего года.

## 4.10. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПОДАРКОВ, ПРИЗОВ И МАТЕРИАЛЬНОЙ ПОМОЩИ

---

### 4.10.1. Налогообложение обычных подарков, полученных от организаций и предпринимателей

НДФЛ облагаются подарки, полученные гражданами от организаций и индивидуальных предпринимателей. Подарки, полученные гражданами от других физических лиц, НДФЛ не облагаются, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей и паев (**п. 18.1 ст. 217 НК РФ**). Однако даже эти виды подарков, полученные гражданами от физических лиц, освобождаются от НДФЛ, если даритель и одаряемый являются близкими родственниками (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновленными, дедушкой, бабушкой, внуками, братьями и сестрами, имеющими общих отца или мать).

Чтобы определить налогооблагаемую сумму, надо сложить стоимость всех подарков, полученных гражданином от организаций (предпринимателей) в календарном году, и вычесть из нее **4000 руб.** (если получается отрицательная величина, то результат считается равным нулю)<sup>1</sup>.

Если подарок сделан в **денежной форме**, то организация (предприниматель) обязана удержать налог из стоимости подарка и перечислить его в бюджет.

Если подарок сделан в **натуральной форме**, то возможны два варианта:

- 1) налог удерживается за счет прочих выплат, производимых налогоплательщику в денежной форме (если таковые имеются);
- 2) налог не удерживается в связи с отсутствием денежных выплат, и тогда о подарке сообщается в налоговый орган не позднее 1 марта следующего года<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Если облагаемый подарок получен **не** от организации (или предпринимателя), а от гражданина, то необлагаемая сумма 4000 руб. в год в этом случае **не применяется**.

<sup>2</sup> До 1 января 2016 г. — в течение 1 месяца после окончания года.

#### ПРИМЕР 4.33

*Налогообложение  
обычных призов  
и подарков*

Дима Куприн получил в текущем году следующие подарки от АО «Медсервис», где он работает директором:

- телевизор стоимостью 10 000 руб.;
- видеоплеер стоимостью 5500 руб.;
- путевку на отдых в Турцию стоимостью 15 000 руб.

Кроме того, в этом же году Дима получил в подарок автомобиль стоимостью 220 000 руб. от мамы, а также комплект горнолыжного снаряжения стоимостью 30 000 руб. от ЗАО «Росбыт» — основного партнера АО «Медсервис».

Стоимость подарков от АО «Медсервис» составила:  $10\,000 + 5500 + 15\,000 - 4000 = 26\,500$  руб. Налог в размере 3445 руб. ( $26\,500 \times 13\%$ ) удерживается АО из зарплаты Димы.

Стоимость автомобиля НДФЛ не облагается, поскольку он получен от близкого родственника.

Дима должен сам заполнить налоговую декларацию и уплатить налог со стоимости полученного комплекта горнолыжного снаряжения в размере 3900 руб. ( $30\,000 \times 13\%$ ).

Уменьшение дохода на 4000 руб. в отношении стоимости снаряжения не производится, так как указанное уменьшение уже было сделано АО «Медсервис» при расчете налога. ЗАО «Росбыт» обязано направить сведения о сделанном подарке в налоговый орган не позднее 1 марта следующего года.

### 4.10.2. Налогообложение призов и выигрышей рекламного характера

Выигрыши и призы, получаемые на конкурсах, в играх и других мероприятиях, проводимых в целях рекламы товаров (работ, услуг), выделены НК РФ в особую группу, по которой:

- применяется ставка налога **35% (п. 2 ст. 224 НК РФ)**;
- предоставляется необлагаемая сумма в размере **4000 руб. в год (п. 28 ст. 217 НК РФ)**.

#### ПРИМЕР 4.34

*Налогообложение  
призов и подарков,  
как обычных, так  
и полученных  
в рекламных  
акциях*

В текущем году Антон Баранкин получил на работе следующие подарки:

- электрочайник стоимостью 2000 руб.;
- телевизор стоимостью 8000 руб.

Антон также собрал 100 пробок от бутылок пива «Толстяк» и выиграл путевку в Турцию на двоих стоимостью 44 000 руб.

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 (**п. 4 ст. 213 НК РФ**) в размерах, показанных в **табл. 4.3**.

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.

**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, 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.



Роза Хрюшкина застраховала свою дачу от пожара на 250 000 руб.

15 декабря прошлого года Роза уплатила 48 000 руб. за страховку здания. Период действия страхового полиса — с 1 января по 31 декабря текущего года.

1 января текущего года 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 налогооблагаемого дохода у налогоплательщика не возникает.

#### ПРИМЕР 4.35

*Налогообложение  
выплат, получаемых по договорам  
имущественного  
страхования*

### 4.11.3. Добровольное медицинское страхование

Страховые выплаты по договорам добровольного медицинского страхования, предусматривающим возмещение вреда здоровью и медицинских расходов, 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.

При досрочном расторжении договора налогообложению у источника подлежит также сумма платежей (взносов), сделанных ранее налогоплательщиком по расторгаемому договору. Исключение составит случай, когда налогоплательщик предоставит налоговому агенту справку, подтверждающую, что он не получал социальный налоговый вычет на сделанные им ранее платежи (взносы).

#### **ПРИМЕР 4.36**

*Налогообложение  
выплат, получаемых  
по договорам  
негосударственного  
пенсионного  
обеспечения*

В текущем году ЗАО «Пончик» произвело взносы за Ирину Пончикову (маму Вовы Пончикова), которая работает в ЗАО главным бухгалтером.

Взносы были перечислены по договору негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному между ЗАО и лицензированным негосударственным пенсионным фондом. Сумма перечисленных в текущем году 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 также были перечислены 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 не 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 предусматривающим выплат в течение этих 5 лет в пользу застрахованного лица, не облагаются НДФЛ.

Страховые выплаты по договорам добровольного страхования жизни, заключенным на срок **менее 5 лет**, подлежат обложению в следующем порядке:

- сумма страховых взносов увеличивается на среднюю годовую ставку рефинансирования ЦБ РФ, порядок определения которой установлен в **ст. 213 НК РФ**;
- полученная величина вычитается из страховых выплат;
- образовавшаяся разница (если она положительная) облагается налогом по ставке **13%**. 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, не зависящим от воли сторон.

#### **ПРИМЕР 4.37**

*Налогообложение  
выплат, получае-  
мых по договорам  
добровольного  
страхования жизни*

1 января текущего года популярная певица Дуня заключила краткосрочный договор страхования жизни со страховой компанией на 1 год (страховой случай — дожитие Дуней до 1 января следующего года).

Сумма страхового взноса, уплаченного Дуней 1 января, — 200 000 руб.

Величина страховой премии по договору — 300 000 руб.

Среднегодовая ставка рефинансирования ЦБ РФ, действующая в текущем году, — 12% (условно).

Налогооблагаемый доход Дуни равен:  $300\,000 - 200\,000 - 200\,000 \times 12\% = 76\,000$  руб.

НДФЛ удерживается страховой компанией по ставке 13% при выплате дохода.

## **4.12. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ С ЦЕННЫМИ БУМАГАМИ**

Особенности обложения НДФЛ доходов от операций с ценными бумагами определены **ст. 214.1 НК РФ**.

Все ценные бумаги и инструменты срочных сделок подразделяются на следующие категории:

- ценные бумаги, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг;
- ценные бумаги, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг;
- финансовые инструменты срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги (т. е. фьючерсы и опционы на покупку ценных бумаг);
- инвестиционные паи паевых инвестиционных фондов.

В отдельную группу входят операции, совершаемые доверительным управляющим (кроме паевого инвестиционного фонда).

Сначала необходимо определить результат (доход или убыток) по совокупности сделок в календарном году с ценными бумагами каждой перечисленной выше категории, т. е. в разрезе каждой категории. Затем рассчитывается общий налогооблагаемый доход или убыток.

Конкретные правила расчета доходов в разрезе каждой категории ценных бумаг и финансовых инструментов, а также определения общего налогооблагаемого дохода установлены **ст. 214.1 НК РФ**.

Налог удерживается брокерами, доверительными управляющими, управляющими компаниями, осуществляющими доверительное управление имуществом паевых инвестиционных фондов, иными лицами, совершающими операции по договору поручения и по другим договорам в пользу налогоплательщиков (**ст. 214.1 НК РФ**).

Вычет в размере фактически произведенных и документально подтвержденных расходов предоставляется налогоплательщику при расчете и уплате в бюджет у источника выплаты дохода либо по окончании налогового периода при подаче налоговой декларации в налоговый орган.

С 1 января 2015 г. при операциях с ценными бумагами налогоплательщик может получить инвестиционный налоговый вычет, который регулируется **ст. 219.1 НК РФ**.

#### **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:

- **13%** — для выплат **резидентам**<sup>1</sup>;
- **15%** — для выплат **нерезидентам**.

Налог удерживается организацией — плательщиком дивидендов при их фактической выплате.

---

<sup>1</sup> До 1 января 2015 г. — 9%.

**ПРИМЕР 4.38**

*Налогообложение  
дивидендов*

В текущем году ЗАО «Пончик» начислило дивиденды 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:  $80\,000 \times 13\% + 20\,000 \times 15\% = 13\,400$  руб.

Налог удерживается при выплате дивидендов. Вова получает:  $80\,000 - 10\,400 = 69\,600$  руб., Георгий:  $20\,000 - 3000 = 17\,000$  руб.

В случае если организация — плательщик дивидендов сама получила дивиденды от третьих лиц в текущем (или в прошлом) 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 **13%**<sup>1</sup>, что дает общую сумму НДФЛ, исчисленную с доходов акционеров-резидентов.

**ПРИМЕР 4.39**

*Налогообложение  
дивидендов*

В условиях предыдущего примера предположим, что ЗАО «Пончик» само получило дивиденды на сумму 40 000 руб. в текущем календарном году.

НДФЛ, удерживаемый с дивидендов, выплачиваемых Георгию, не изменится и составит:  $20\,000 \times 15\% = 3000$  руб.

НДФЛ, удерживаемый с дивидендов, выплачиваемых Вове, рассчитывается таким образом:

$(100\,000 \text{ (всего к распределению)} - 20\,000 \text{ (доля нерезидентов)} - 40\,000 \text{ (получено самим ЗАО «Пончик»)}) \times 13\% = 5200$  руб.

<sup>1</sup> До 1 января 2015 г. — 9%.

Сумма налога с дивидендов, полученных налоговым резидентом от источников за пределами Российской Федерации, определяется налогоплательщиком самостоятельно и подлежит обложению по ставке **13%**.

При наличии **договора об избежании двойного налогообложения** с государством, в котором находится источник выплат, налогоплательщик-резидент вправе уменьшить сумму налога на сумму налога, уплаченную по местонахождению источника выплат.

Если сумма налога, уплаченная по местонахождению источника дохода, превышает сумму налога, исчисленную по ставке **13%**, полученная разница не подлежит возврату из бюджета (**п. 1 ст. 214 НК РФ**).

#### **4.14. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ НЕРЕЗИДЕНТОВ. ИЗБЕЖАНИЕ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

---

##### **4.14.1. Налогообложение доходов нерезидентов**

Налоговые резиденты Российской Федерации — это физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации **не менее 183 дней в течение двенадцати следующих подряд месяцев**. Физическое лицо может иметь статус резидента или нерезидента по НДФЛ вне зависимости от своего гражданства (подробнее см. **п. 4.1.3**).

Нерезиденты платят налог с доходов, полученных из источников в Российской Федерации, например с:

- вознаграждений, получаемых за выполнение трудовых обязанностей, работ и оказание услуги в Российской Федерации;
- доходов от реализации имущества, находящегося в Российской Федерации;
- доходов от сдачи в аренду имущества, находящегося в Российской Федерации;
- доходов, полученных от использования в Российской Федерации авторских прав;

- дивидендов и процентов, полученных от российских организаций.

Перечень доходов от источников в Российской Федерации приведен в **ст. 208 НК РФ**.

Ко всем налогооблагаемым доходам нерезидентов (**кроме дивидендов**) применяется единая ставка – **30%** (например, и зарплата, и материальная выгода в виде экономии на процентах, полученные нерезидентами, облагаются по ставке **30%**). Начиная с **1 января 2008 г.** ставка по дивидендам для нерезидентов составляет **15%**.

Отдельные категории иностранных граждан не платят НДФЛ со своих доходов. Среди них:

- 1) главы и персонал представительств иностранных государств, имеющих дипломатический и консульский ранг, и члены их семей;
- 2) административно-технический и обслуживающий персонал представительств иностранных государств;
- 3) сотрудники международных организаций.

Конкретные условия освобождения от уплаты НДФЛ для указанных категорий иностранных граждан содержатся в **ст. 215 НК РФ**.

#### **4.14.2. Избежание двойного налогообложения**

По общему правилу налоговые резиденты Российской Федерации не имеют права на зачет налогов, уплаченных за пределами Российской Федерации. Однако если у страны, где был уплачен налог, имеется соглашение (договор) об избежании двойного налогообложения с Российской Федерацией, то при решении вопроса о зачете необходимо руководствоваться нормами такого соглашения (договора).

**С 1 января 2016 г.** порядок зачета НДФЛ, уплаченного за границей, был изменен<sup>1</sup>. С этой даты, чтобы провести зачет

<sup>1</sup> До 1 января 2016 г., чтобы воспользоваться соглашением, физическое лицо должно было представить в налоговый орган документы, подтверждающие:



НДФЛ, нужно подать декларацию по окончании налогового периода, в отношении которого проводится зачет, в срок три года после окончания указанного налогового периода. Документ о подтверждении статуса резидента иностранного государства подавать не нужно. При этом потребуются нотариальное заверение перевода документа о полученном налогоплательщиком доходе и уплате им налога за пределами России.

Популярная российская певица Дуня отправилась в текущем году на недельные гастроли в Англию, где получила 150 000 фунтов стерлингов в качестве гонорара. В этом году певица находилась в Российской Федерации в общей сложности 283 дня.

#### **ПРИМЕР 4.40**

*Устранение двойного налогообложения*

Согласно ст. 207 НК РФ, певица Дуня является налоговым резидентом Российской Федерации в текущем году 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%.

- 
- 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 могли быть представлены либо до уплаты налога в Российской Федерации, либо не позднее одного года, следующего за годом, в котором налогоплательщик претендовал на освобождение от уплаты налога, проведение зачета, предоставление вычетов в соответствии с соглашением.

## 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 **гл. 25 НК РФ**). Убытки от предпринимательской деятельности при налогообложении не учитываются.

Индивидуальные предприниматели могут также воспользоваться фиксированным профессиональным налоговым вычетом в размере **20%** от общей суммы доходов, полученных от предпринимательской деятельности. В этом случае фактически произведенные расходы игнорируются.

Правила начисления страховых взносов во внебюджетные фонды с доходов предпринимателей подробно рассмотрены в **главе 5**.

### ПРИМЕР 4.41

*Налогообложение доходов предпринимателей*

Выручка предпринимателя Бесо Шония за год составила 300 000 руб. Бесо освобожден от НДС. Расходы предпринимателя, исчисленные по нормам гл. 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 отметить, 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 таком порядке (**табл. 4.4**).

**ТАБЛИЦА 4.4**  
**Сроки уплаты НДФЛ индивидуальными предпринимателями**

Вид платежа	Размер платежа	Срок уплаты
Авансовый платеж за январь — июнь	$\frac{1}{2}$ общей годовой суммы авансовых платежей	Не позднее 15 июля текущего года
Авансовый платеж за июль — сентябрь	$\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей	Не позднее 15 октября текущего года
Авансовый платеж за октябрь — декабрь	$\frac{1}{4}$ 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.

Иностранские физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, обязаны представить декларацию о полученных доходах в текущем календарном году **не позднее чем за 1 месяц** до выезда за пределы Российской Федерации и уплатить налог **не позднее чем через 15 дней** с момента подачи декларации.

Предприниматели, перешедшие на уплату налога на вмененный доход или на упрощенную систему налогообложения, не платят НДФЛ с доходов, облагаемых в рамках вышеуказанных систем.

#### **4.16. УДЕРЖАНИЕ И УПЛАТА НАЛОГА В БЮДЖЕТ. НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ. СВЕДЕНИЯ ОТ РАБОТОДАТЕЛЕЙ**

---

##### **4.16.1. Особенности исчисления и порядок уплаты налога в отношении отдельных видов доходов**

В общем случае налог рассчитывается, удерживается и перечисляется в бюджет налоговым агентом — российской организацией, индивидуальным предпринимателем или постоянным представительством иностранной организации, выплачивающим доходы физическому лицу (**ст. 226 НК РФ**).

Существует **закрытый** перечень доходов, по которым удержание налога источником выплаты **не производится** (**п. 1 ст. 228 НК РФ**). В него входят:

- доходы (кроме сумм наследств и дарений), получаемые физическими лицами от других физических лиц (например, по договорам аренды имущества);
- доходы от продажи личного имущества физических лиц;
- доходы, выплачиваемые по договорам, заключенным с индивидуальными предпринимателями;

- выигрыши, полученные в лотереях и других играх, основанных на риске;
- доходы, получаемые наследниками (правопреемниками) авторов произведений науки, литературы, искусства и т. д.

Сумма налога по вышеуказанным доходам исчисляется налогоплательщиком самостоятельно путем составления декларации.

В аналогичном порядке декларируется налог с доходов, полученных налогоплательщиком из источников за границей.

Доходы Вовы Пончикова, полученные в календарном году, включают:

- 1) зарплату и премии;
- 2) подарки в натуральной форме от компании-работодателя;
- 3) подарок в натуральной форме от компании-клиента;
- 4) выигрыш в казино;
- 5) денежный гонорар за перевод и публикацию книги Пончикова «Алхимия пончиков» в Англии. Гонорар выплачен непосредственно английским издательством;
- 6) доход от продажи гаража;
- 7) доход от сдачи в аренду знакомым дачи на летнее время.

Налог с доходов, поименованных в п. 1 и 2, удерживается налоговым агентом.

Налог с дохода, указанного в п. 3, может быть удержан при условии, что компания-клиент произвела Вове какие-либо выплаты в денежной форме. В противном случае НДФЛ у источника выплаты не удерживается.

НДФЛ с прочих видов доходов у источника выплаты не удерживается и должен быть уплачен самим Пончиковым на основании поданной им декларации за год.

#### **ПРИМЕР 4.42**

*Случаи, когда удержание НДФЛ не производится*

### **4.16.2. Правила удержания и уплаты НДФЛ налоговыми агентами**

Сумма налога, исчисляемого с доходов, по которым применяются ставки, отличные от базовой (13%), исчисляется налоговым агентом по каждому такому доходу. Каждый месяц организация (предприниматель) — налоговый агент

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 даты, следующей за днем выплаты дохода (п. 6 ст. 226 НК РФ)<sup>1</sup>.

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 4.43**

##### *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.

---

<sup>1</sup> Исключение касается отпускных и пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком). Удержанный с них НДФЛ нужно перечислять в бюджет не позднее последнего дня месяца, в котором они выплачены.

До 2016 г. дата перечисления НДФЛ в бюджет зависела, например, от дня получения налоговым агентом средств в банке, перевода с его счета на счет физлица либо фактического получения физлицом дохода. Вопрос о том, в какой момент должен быть перечислен НДФЛ, удержанный с отпускных, являлся спорным. Компетентные органы и суды (в том числе Президиум ВАС РФ) сходились во мнении, что в данном случае налог следовало перечислять не позднее дня фактического получения в банке денег для выплаты дохода (даты перечисления средств на счет налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц).

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<sup>1</sup>;
- 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**).

**С 1 января 2016 г.** работодатели должны **ежеквартально** отчитываться по НДФЛ.

Налоговые агенты обязаны в течение месяца, следующего за I кварталом, полугодием и девятью месяцами, подавать в инспекцию расчет исчисленных и удержанных сумм НДФЛ (п. 2 ст. 230 НК РФ). Расчет за год подается **не позднее 1 апреля следующего года**.

В расчете по форме **6-НДФЛ** отражается обобщенная информация по всем физлицам: суммы начисленных и выплаченных им доходов, предоставленные им вычеты, исчисленные и удержанные суммы налога, а также другие данные, которые нужны для определения суммы НДФЛ.

Расчет подается в электронной форме. Однако если число физлиц, получивших доходы от налогового агента за год,

---

<sup>1</sup> **С 1 января 2011 г.** налоговые агенты самостоятельно разрабатывают формы регистров налогового учета и порядок отражения в них сведений о доходах, выплаченных гражданам (п. 1 ст. 230 НК РФ). В указанном пункте НК РФ перечислено, какие именно данные должны быть включены в регистры налогового учета. Это сведения, позволяющие идентифицировать самого налогоплательщика, виды выплачиваемых ему доходов и предоставленных налоговых вычетов в соответствии с утвержденными кодами, суммы доходов и даты их выплаты, налоговый статус налогоплательщика, даты удержания и перечисления НДФЛ, а также реквизиты соответствующих платежных документов.

составляет до 25 человек, то он может направить этот документ на бумажном носителе.

Если налоговый агент проявит недобросовестность и не представит расчет, это может иметь для него негативные последствия: взыскание штрафа за несвоевременное представление документа либо представление недостоверных сведений, а также приостановление операций по счетам и переводов денежных средств за опоздание с подачей в течение 10 дней.

#### **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<sup>1</sup>:**

- 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.

<sup>1</sup> 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.



**Остальные лица вправе представить такую декларацию в налоговый орган по месту жительства, в частности для получения:**

- 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.

**С 1 января 2011 г.** в Налоговом кодексе РФ установлен особый порядок возврата физическому лицу излишне удержанной суммы НДФЛ в случае приобретения им статуса налогового резидента.

Например, иностранный гражданин прибывает в РФ и находится на ее территории более 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Тогда к его доходам сначала применяется ставка **30%**, а потом (после получения статуса резидента) — **13%**. Определение налогового статуса производится на каждую выплату дохода (подробнее см. п. 4.1.3).

В этом случае налог можно пересчитать только **по итогам налогового периода** (т. е. календарного года), а за возвратом работник должен обращаться не к налоговому агенту, а **в налоговую инспекцию**, где он состоит на учете по месту жительства (пребывания), куда он должен подать декларацию и документы, подтверждающие статус налогового резидента (**п. 1.1 ст. 231 НК РФ**).

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**).

#### **ПРИМЕР 4.44**

*Возврат налога  
при изменении на-  
логового статуса  
нерезидента*

Англичанин Робин Холл устроился на работу пекарем в ЗАО «Пончик» в январе текущего года. В июле этого же года Робин приобрел статус резидента Российской Федерации.

Робин Холл сможет получить излишне удержанный НДФЛ за январь — июнь, если в следующем году он подаст в инспекцию декларацию по НДФЛ по своему месту жительства (пребывания).

Срок возврата налога составит четыре месяца с момента подачи декларации, три из которых отводятся на камеральную проверку **(п. 2 ст. 88 НК РФ)** и один (со дня подачи заявления) — на возврат налога **(п. 6 ст. 78 НК РФ)**. Следовательно, если налогоплательщик обратится в инспекцию с декларацией в январе, вернуть сумму, переплаченную за предыдущий год, он сможет только в мае следующего года

Следует отметить, что заявление о возврате налога может быть подано одновременно с декларацией. В этом случае срок для возврата переплаты исчисляется со дня подачи заявления, но не ранее чем с момента завершения камеральной проверки либо момента, когда такая проверка должна быть завершена.

## ОТВЕТЫ НА КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Доходы Вовы, которые не облагаются НДФЛ вообще<sup>1</sup> 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 руб., поскольку была начислена в текущем году;

6) компенсация суточных за 20 дней командировок. облагаемая сумма равна (600 руб. – 700 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.

1. Налогооблагаемый доход Изольды и НДФЛ, удержанный с нее по месту работы, руб.:

Годовая зарплата (29 000 × 12)	348 000
Подарок на 8 Марта (19 000 – 4000)	15 000
Стандартный личный вычет	(0)

### КОНТРОЛЬНЫЙ ВОПРОС 4.1

*Цель: определить облагаемые и необлагаемые доходы гражданина*

### КОНТРОЛЬНЫЙ ВОПРОС 4.2

*Цель: рассчитать социальные вычеты гражданина*

<sup>1</sup> На практике некоторые организации включают в необлагаемый доход п. 4 (компенсацию затрат на мобильную связь). Этот подход может вызвать разногласия с налоговыми органами, особенно в случае отсутствия документального подтверждения производственного характера сделанных звонков.

Вычет на ребенка (1400 × 11)	(15 400)*
Облагаемый доход	347 600
Удержанный НДФЛ	45 188

## 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:

- заочные курсы — 90 000 руб. (ограничение на очную форму обучения не распространяется на самого налогоплательщика, а относится к его детям. Максимальная общая сумма социальных вычетов на обучение налогоплательщика и лечение его самого и членов его семьи не может превышать 120 000 руб. Вычет на обучение детей налогоплательщика учитывается отдельно)\*\*;
- 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 — 40 000 руб. (сумма не превышает 25% от величины совокупного облагаемого дохода);
- корма для животных — 0 руб. (учитываются только взносы, сделанные в денежной форме).

## 3. Сумма налога к возврату по итогам года, руб.:

Налогооблагаемый доход после социальных вычетов	182 600
НДФЛ, начисленный по данным декларации	23 738
НДФЛ, удержанный работодателем	(45 188)
НДФЛ к возврату по итогам года	(21 450)

\* Совокупный облагаемый доход в декабре с учетом подарка превышает 350 000 руб.

\*\* Изольда также могла бы заявить 100 000 руб. в качестве социального вычета на свое образование и 20 000 руб. в качестве социального вычета на лечение.

## ЗАДАЧИ

В текущем году актрисе Музе Леденцовой была начислена зарплата в сумме 120 000 руб. (10 000 руб. ежемесячно). В январе следующего года Муза также получила на свой банковский счет 25 130 руб. Это была выплата премии за текущий год, начисленной в декабре текущего года.

Кроме того, в текущем году театр произвел оплату Музе:

- абонемент на посещение бассейна в сумме 18 000 руб. (абонемент приобретен в феврале);
- талонов на питание в буфете театра в размере 12 000 руб. (1000 руб. ежемесячно);
- путевки в Испанию на отдых стоимостью 36 000 руб. (оплата в мае);
- полиса добровольного медицинского страхования стоимостью 50 000 руб. (оплата в январе).

Также в июле того же года Муза получила от театра браслет стоимостью 16 000 руб. в качестве подарка на день рождения.

**1. Рассчитайте налогооблагаемый доход Музы за текущий год.**

**2. Объясните, как компания будет производить удержание НДФЛ с выплат, сделанных Музе в натуральной форме.**

В текущем году ОАО «Суперкастрюля» начислило своему директору Михаилу Сковородкину следующие доходы, руб.:

Зарплату	800 000
Премия за год*	1 000 000
Кроме того, Михаил получил от ОАО, руб.:	
материальную помощь	500 000
подарки	300 000
Возмещение командировочных расходов:	
в пределах норм	4500
сверх норм	320 000
Компания также оплатила Сковородкину, руб.:	
участие в учебном семинаре	15 000
талоны на питание	140 000
путевку в лечебный санаторий в Подмосковье**	3700
фирменную одежду***	18 000
отдых в Турции	21 000
операцию для его сына	75 000

\* Премия была выплачена в следующем году.

### ЗАДАЧА 4.1

*Цель: научиться определять налогооблагаемый доход физического лица*

### ЗАДАЧА 4.2

*Цель: научиться определять облагаемый доход физического лица*

\*\* Выплата производилась за счет чистой прибыли.

\*\*\* Предоставление одежды не предусмотрено законодательством. Одежда выдана Михаилу насовсем, а не во временное пользование.

Взносы, сделанные в пользу Михаила, составили, руб.:

- по договору негосударственного пенсионного обеспечения — 61 000;
- по договору добровольного медицинского страхования самого Сквородкина — 500 000;
- по договору добровольного медицинского страхования его супруги — 80 000.

### Определите налогооблагаемый доход г-на Сквородкина.

#### ЗАДАЧА 4.3

*Цель: научиться определять сумму облагаемых доходов*

Внучка бывшего члена Политбюро ЦК КПСС Октябрьина 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 Октябрьина получила на руки 21 750 руб. в январе и столько же — в феврале следующего года;
- бесплатные обеды на сумму 1200 руб. в месяц (обеда были предусмотрены ее контрактом);
- оплаченный отдых в январе в Австрии на сумму 35 000 руб. (компания оплатила это за счет чистой прибыли);
- скидки 20% на товары в супермаркете (сумма скидок за год — 6500 руб.);
- мобильный телефон «Самсунг» стоимостью 6700 руб. на свой день рождения;
- оплату абонеента в бассейн на сумму 8000 руб.;
- добровольную медицинскую страховку страховой компании «Росно» на сумму 30 000 руб.

### Рассчитайте НДФЛ Октябрьины.

#### ЗАДАЧА 4.4

*Цель: научиться рассчитывать социальные вычеты*

Годовой доход Виктора Рубцова за текущий год, облагаемый по ставке 13%, составил 300 000 руб. В течение года Виктор перечислил на благотворительные нужды 120 000 руб., а также передал благотворительным организациям имущество на сумму 20 000 руб.

В текущем году Виктор оплатил собственное образование на заочных курсах английского языка — 53 000 руб. и обучение своего 20-летнего сына на дневном отделении института — 30 000 руб. Супруга Рубцова, в свою очередь, заплатила 30 000 руб. за образование сына и отразила эту сумму в качестве социального вычета.

В этом же году Виктор Рубцов оплатил операции своей матери (20 000 руб.) и родному брату (35 000 руб.). Обе операции имели место в медицинских учреждениях РФ. Лечение включено в перечень, утвержденный Правительством РФ.

Сумма страховых взносов, уплаченных Виктором в текущем году по договору добровольного пенсионного страхования, заключенному в пользу родителей, составила 55 000 руб.

Исходя из того что данные учреждения имеют необходимые лицензии и соответствуют критериям, установленным НК РФ, расчитайте социальные вычеты Виктора Рубцова.

В 2019 г. известный шоумен Дмитрий Лаликов продал следующее имущество:

- садовый домик — за 1 200 000 руб.;
- гараж — за 300 000 руб.;
- земельный участок — за 600 000 руб.

Садовый домик был построен в 2017 г. Документально подтвержденная стоимость строительства — 400 000 руб. Доля Лаликова в собственности на домик — 70%. Гараж был подарен Диме его дядей в 2017 г. Земельный участок был приобретен Лаликовым в 2015 г. за 200 000 руб.

В 2019 г. Дима и его супруга Люся приобрели квартиру. Доля Димы в собственности на новую квартиру равна 70%. Стоимость квартиры — 2 400 000 руб. Дима заплатил 1 680 000 руб., остальное заплатила Люся. Часть покупки была профинансирована за счет ипотечного кредита, полученного от российского банка. Проценты, уплаченные по кредиту в 2019 г., составили 120 000 руб. Доход Димы, облагаемый по базовой ставке 13%, рассчитанный без учета операций по купле-продаже имущества и социальных вычетов, составил в 2019 г. 400 000 руб. Общая сумма социальных вычетов, которыми может воспользоваться Лаликов, в 2019 г. составила 75 000 руб.

**1. Определите налогооблагаемый доход Лаликова в 2019 г.**

**2. Рассчитайте сумму имущественного вычета, который может быть перенесен на 2020 г. и последующие годы.**

**3. Какие действия должен предпринять Дима, чтобы получить имущественный вычет в отношении расходов на приобретение новой квартиры.**

По договору с издательством Борис Бумер получил на свой счет гонорар в размере 79 200 руб. за детектив «Что сказал бухгалтер?». При выплате гонорара издательство предоставило автору профессиональный вычет в размере 20% от общей суммы гонорара.

**Рассчитайте, на какую общую сумму был заключен договор г-на Бумера с издательством.**

#### **ЗАДАЧА 4.5**

*Цель: научиться применять имущественные вычеты*

#### **ЗАДАЧА 4.6**

*Цель: научиться рассчитывать имущественный вычет*

#### **ЗАДАЧА 4.7**

*Цель: научиться  
рассчитывать  
материальную  
выгоду по займам*

2 марта олигарх Алексей Крутой получил беспроцентный заем от своей фирмы сроком на 2 года на покупку квартиры в размере 100 000 000 руб. Олигарх подал документы в налоговую инспекцию для получения имущественного налогового вычета.

1 июля Алексей получил кредит в банке под 6% годовых на покупку новой яхты. Сумма кредита — 50 000 000 руб. Проценты уплачиваются раз в три месяца начиная с 1 октября.

Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условные): с 1 января по 30 июня — 18%, с 1 июля до конца года — 22,5%.

**Рассчитайте материальную выгоду от экономии на процентах и сумму НДФЛ.**

#### **ЗАДАЧА 4.8**

*Цель: научиться  
рассчитывать  
облагаемый доход  
от подарков  
и призов*

Певица Эдита Муха получила следующие подарки, призы и выигрыши в текущем году:

- кухонный комбайн стоимостью 10 000 руб. от ресторана, где она выступает по субботам;
- денежный выигрыш от казино — 20 000 руб.;
- денежный приз за правильные ответы в радиовикторине в размере 3500 руб.;
- магнитофон от газеты «Вечерний Петербург» стоимостью 5000 руб.;
- холодильник за участие в мероприятии рекламного характера стоимостью 25 000 руб.

**1. Определите налогооблагаемый доход Эдиты.**

**2. Рассчитайте сумму налога к доплате.**

#### **ЗАДАЧА 4.9**

*Цель: научиться  
определять сумму  
облагаемых  
дивидендов*

ЗАО «Слон» получило по итогам 2018 г. чистую прибыль в размере 800 000 руб. Прибыль была распределена на собрании акционеров в феврале 2019 г. следующим образом:

- физическому лицу — нерезиденту — 350 000 руб.;
- трем физическим лицам — резидентам — по 150 000 руб. каждому.

В 2018 г. ЗАО получило дивидендов в сумме 200 000 руб. от своей дочерней компании.

**Определите суммы НДФЛ, удерживаемые с выплачиваемых дивидендов, и суммы, полученные акционерами на их счета.**

#### **ЗАДАЧА 4.10**

*Цель: научиться  
определять сумму  
социальных  
вычетов*

Популярный ведущий Николай Ласковый произвел следующие расходы в текущем году:

- медицинскому центру «Худеем вместе» — 43 500 руб.;
- оплата пластической операции по изменению формы бровей — 120 000 руб.;
- оплата лечения любимой тети в зубной поликлинике — 16 000 руб.;
- оплата операции маме в московской больнице — 49 000 руб.;



- оплата лекарств маме в послеоперационный период — 5000 руб.

Кроме этого, Ласковский потратил 55 000 руб. на оплату заочных курсов МВА для себя и 56 000 руб. на оплату обучения своего сына, студента-очника.

Николай перевел 720 000 руб. детскому спортивному центру в Москве, а также подарил своей школе 3 компьютера и 1 принтер стоимостью 95 000 руб.

Николай перечислил 22 000 руб. в виде страховых взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному в пользу его жены, и 10 000 руб. по аналогичному договору в пользу сына.

Доход Ласкового, облагаемый по ставке 13%, составил в текущем году 2 900 000 руб.

**1. Рассчитайте максимальные суммы социальных вычетов Ласкового с учетом ограничений, установленных НК РФ.**

**2. Объясните, каким образом Николай сможет воспользоваться этими вычетами.**

Жанна Арбузова работает в рекламном агентстве, ее зарплата составляет 32 000 руб. в месяц.

10 августа текущего года Жанна получила ссуду от агентства на покупку автомобиля в размере 32 000 000 руб. под 2% годовых. Ссуда выдана Жанне сроком на 2 года. Уплата процентов за текущий год производится 31 декабря текущего года.

**1. Определите доход Жанны в текущем году и ее НДФЛ, исходя из ставки ЦБ РФ на весь срок займа в размере 18% годовых.**

**2. Объясните процедуру удержания НДФЛ с суммы экономии на процентах.**

Выходец из Африки Чарли Иванов работает на шоколадной фабрике «Красный Октябрь», где получает 7500 руб. в месяц.

В декабре Чарли купил 20 коробок конфет по их себестоимости — 80 руб. за коробку. Рыночная цена этого шоколада составляет 150 руб. за коробку.

В мае Чарли получил от фабрики телевизор стоимостью 8000 руб. в качестве подарка на день рождения. Чарли женат, имеет семилетнего сына.

**1. Рассчитайте налогооблагаемый доход и НДФЛ Чарли.**

**2. Каковы обязательства фабрики по НДФЛ в отношении коробок шоколада и телевизора?**

Люся Колбаскина работает менеджером по продажам на косметической фабрике «Восход». В январе Люся отправилась в 2 командировки. 10 января она уехала в 23 часа 59 минут на «Красной стреле» в Санкт-Петербург, откуда 13 января вылетела в Париж

#### ЗАДАЧА 4.11

*Цель: научиться определять сумму материальной выгоды по займам*

#### ЗАДАЧА 4.12

*Цель: научиться определять сумму налогооблагаемых доходов*

#### ЗАДАЧА 4.13

*Цель: научиться определять сумму облагаемых командировочных расходов*

по делам фирмы. Из Парижа она вернулась в Москву 15 января в 7 часов утра.

20 января она представила следующий отчет в бухгалтерию.

Расходы в Санкт-Петербурге:

- билеты на поезд — 1400 руб.;
- счет за проживание в отеле — 5200 руб.;
- счет за обеды в ресторане — 6400 руб.;
- билеты в Мариинский театр (куда она ходила с клиентом) — 3800 руб.;
- счета за телефонные разговоры из номера — 600 руб.;
- счета за услуги парикмахерской отеля — 1200 руб.;
- счета такси за поездки по городу — 800 руб.

Расходы в Париже:

- билеты на самолет — 20 700 руб.;
- такси из аэропорта — 20 евро;
- такси по городу — 50 евро;
- счет за отель — 140 евро;
- счета за рестораны — 90 евро.

Люся получила полное возмещение расходов.

Норма суточных по Российской Федерации 700 руб., по Франции — 2500 руб.

Курс на на последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет Люси, — 61,8 руб. (условно).

**Определите налогооблагаемый доход Люси.**

#### **ЗАДАЧА 4.14**

*Цель: научиться  
рассчитывать  
НДФЛ с доходов  
индивидуальных  
предпринимателей*

Рената Литвина, зарегистрировавшись в качестве индивидуального предпринимателя, открыла бар «У Ренаты», в котором работают повар, официант, уборщица.

Доходы текущего года:

- 1) выручка от продаж — 1 300 000 руб.;
- 2) стоимость использованных продуктов — 560 000 руб.;
- 3) платежи за аренду помещения — 220 000 руб.;
- 4) зарплата повара с учетом страховых взносов — 310 000 руб.;
- 5) зарплата официанта с учетом страховых взносов — 80 000 руб.;
- 6) зарплата уборщицы с учетом страховых взносов — 30 000 руб.;
- 7) выручка от продажи «Газели», используемой для привоза продуктов, — 380 000 руб.;
- 8) покупная цена «Газели» (см. п. 7) — 520 000 руб., накопленный износ — 480 000 руб.;
- 9) социальные вычеты Ренаты — 35 000 руб.
- 10) страховые взносы самой Ренаты — 35 664 руб. (условно)

**Рассчитайте НДФЛ с дохода Ренаты.**

# 5 СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

---

## Основные цели этой главы

1. Ознакомить вас с принципами взимания страховых взносов во внебюджетные фонды.
2. Научить вас рассчитывать страховые взносы для работодателя и индивидуальных предпринимателей.
3. Дать вам представление о методах и сроках уплаты страховых взносов.

## 5.1. ВИДЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ. ПЛАТЕЛЬЩИКИ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

---

### 5.1.1. Виды страховых взносов

С 1 января 2017 г. все положения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов, перенесены в НК РФ. При этом НК РФ дополнен новым **разделом XI «Страховые взносы в Российской Федерации»** и новой **гл. 34 «Страховые взносы»**.

В НК РФ страховые взносы выведены в отдельный обязательный платеж, и их понятие, так же как и определение налога и сбора, закреплено в **ст. 8 НК РФ**. Так, под страховыми взносами понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

Следует отметить, что положения НК РФ не применяются к отношениям по установлению и взиманию страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

и страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения, которые, так же как и ранее, регулируются отдельными законами.

Страховые взносы начисляются на заработную плату работников. А налог на доходы физических лиц (НДФЛ) удерживается организациями **из** доходов их работников.

#### ПРИМЕР 5.1

*Страховые взносы  
во внебюджетные  
фонды*

Зарплата Вовы Пончикова — работника ЗАО «Пончик» (ЗАО использует общий режим налогообложения) за январь текущего года составила 100 000 руб. Суммарный тариф страховых взносов — 30%, ставка НДФЛ — 13%.

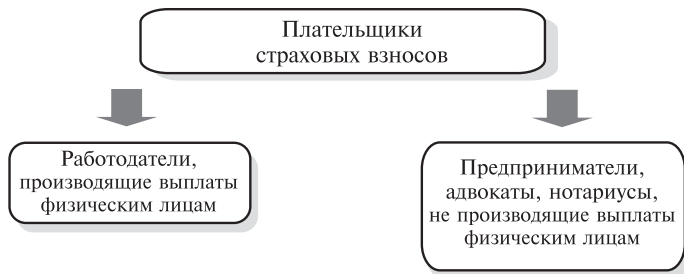
Сумма начисленных страховых взносов равна 30 000 руб. (100 000 руб. × 30%).

Эту сумму ЗАО «Пончик» уплачивает во внебюджетные фонды. Кроме того, ЗАО удерживает НДФЛ по ставке 13% из зарплаты Вовы и уплачивает его в бюджет. Пончиков получит на руки 87 000 руб. (100 000 руб. – 13 000 руб. — НДФЛ).

Расходы ЗАО «Пончик» составят 130 000 руб. (100 000 руб. — зарплата, 30 000 руб. — начисленные на зарплату страховые взносы).

Кроме того, ЗАО «Пончик» начисляет на заработную плату Вовы и уплачивает страховые взносы в Фонд социального страхования РФ на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

### 5.1.2. Плательщики страховых взносов



**Статья 419 НК РФ** выделяет две группы плательщиков страховых взносов, а именно:

- 1) плательщики страховых взносов (страхователи), **производящие выплаты физическим лицам**;
- 2) плательщики страховых взносов, не производящие выплаты физическим лицам.

В первую группу входят:

- организации (т. е. юридические лица);
- физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей (адвокаты, нотариусы и т. д.);
- физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями (адвокаты, нотариусы и т. д.).

Для обозначения плательщиков, входящих в эту группу, будет использоваться общий термин **«работодатели»**<sup>1</sup>.

Во вторую группу входят:

- индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы и иные лица, занимающиеся частной практикой и не производящие выплаты физическим лицам.

Если плательщик страховых взносов относится одновременно к нескольким категориям, он исчисляет и уплачивает страховые взносы по каждому основанию. Страховые взносы уплачиваются работодателями с выплат, производимых физическим лицам по:

- трудовым договорам;
- гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг<sup>2</sup>;
- договорам авторского заказа;
- договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства;
- издательским лицензионным договорам;
- лицензионным договорам о предоставлении права использования произведений науки, литературы, искусства.

Максим Орлов — штатный работник фирмы «Ремсервис», занимающейся ремонтом помещений. Кроме того, Максим заключил

#### **ПРИМЕР 5.2**

*Страховые взносы  
во внебюджетные  
фонды*

<sup>1</sup> Строго в юридическом смысле применение термина «работодатели» к лицам, производящим выплаты гражданам по гражданско-правовым и авторским договорам, некорректно, данный термин используется в контексте настоящего раздела в более широком смысле и существенно облегчает изложение материала.

<sup>2</sup> Кроме случая, когда такие договоры заключены с индивидуальными предпринимателями.

договор подряда с индивидуальным предпринимателем на выполнение малярных работ и отремонтировал квартиру дяди.

В данном примере работодателями для Максима Орлова являются фирма «Ремсервис», предприниматель и дядя (физическое лицо). Поскольку у организации и предпринимателя существуют формальные договорные отношения с Максимом, они будут платить страховые взносы с его зарплаты и вознаграждения по договору подряда. Что касается дяди, то формально он также является плательщиком страховых взносов, так как производит выплату за сделанную Максимом работу. Однако на практике страховые взносы вряд ли будут уплачены, поскольку данную сделку трудно проконтролировать.

Индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой, уплачивают страховые взносы **не только** с зарплаты, выплачиваемой своим работникам, но и **за самих себя**.

Более подробно вопросы исчисления и уплаты страховых взносов индивидуальными предпринимателями рассмотрены в разделе 5.5.

### **5.1.3. Особенности начисления взносов на выплаты иностранным гражданам**

#### **Взносы на пенсионное страхование с выплат иностранным гражданам**

**До 1 января 2015 г.** пенсионные взносы с выплат в пользу иностранных граждан или лиц без гражданства, которые временно пребывали на территории России<sup>1</sup> (за исключением высококвалифицированных специалистов<sup>2</sup>), уплачивались только при условии, что с указанными лицами были заключены трудовые договоры на срок не менее шести месяцев в общей сложности в течение календарного года или на неопределенный срок. **Данное требование отменено Федеральным законом от 28.06.2014 г. № 188-ФЗ начиная с 1 января 2015 г.**

---

<sup>1</sup> Временно пребывающим в РФ иностранным гражданином является лицо, прибывшее в Россию на основании визы или в порядке, который не требует ее получения, и получившее миграционную карту, но не имеющее вида на жительство или разрешения на временное проживание.

<sup>2</sup> Понятие «высококвалифицированный специалист» определено **Федеральным законом от 25.07.2002 г. № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации».**

С указанной даты выплаты в пользу лиц, временно пребывающих на территории РФ (за исключением высококвалифицированных специалистов), **независимо от продолжительности трудовых отношений с такими лицами** облагаются пенсионными страховыми взносами (п. 1 ст. 7 и п. 2 ст. 22.1 Федерального закона от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ) по стандартным тарифам.

Взносы будут начисляться не только по выплатам таким лицам по трудовым договорам, но и по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ и (или) оказание услуг, по договору авторского заказа, а также авторам произведений, получающим выплаты и иные вознаграждения по договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Таким образом, все временно пребывающие иностранные граждане (независимо от срока пребывания в РФ), получающие выплаты в РФ, должны быть застрахованы, т. е. встать на учет и получить страховой номер в Пенсионном фонде РФ.

#### **Взносы на социальное страхование, производимые с выплат иностранным гражданам**

**С 1 января 2015 г.** с выплат и иных вознаграждений в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в РФ (за исключением высококвалифицированных специалистов, привлекаемых к трудовой деятельности в РФ на основании Федерального закона от 25.07.2002 г. № 115-ФЗ), надлежит уплачивать взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Соответствующее дополнение было внесено в ч. 1 ст. 2 Федерального закона от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ.

Названные страховые взносы начисляются на выплаты, когда такие лица работают по **трудовым** договорам, а не по договорам гражданско-правового характера, договорам авторского заказа (подробнее — см. **раздел 5.4** далее в книге).

Тариф страховых взносов на социальное страхование по выплатам и иным вознаграждениям в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в

РФ (за исключением высококвалифицированных специалистов), установлен в размере **1,8%** от облагаемых выплат (**п. 2 ст. 426 НК РФ**).

Право на получение страхового обеспечения в виде пособия по временной нетрудоспособности указанные лица приобретут в случае, если страхователи уплачивали соответствующие взносы за период не менее шести месяцев, предшествующих месяцу, в котором наступил страховой случай (**ч. 4.1 ст. 2 Федерального закона от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ**).

## **5.2. ОБЪЕКТ ОБЛОЖЕНИЯ СТРАХОВЫМИ ВЗНОСАМИ У РАБОТОДАТЕЛЕЙ. БАЗА ДЛЯ НАЧИСЛЕНИЯ И ТАРИФЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ДЛЯ РАБОТОДАТЕЛЕЙ**

---

### **5.2.1. Объект обложения страховыми взносами у работодателей**

Страховые взносы начисляются работодателями на выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, производимые по **трудовым договорам, гражданско-правовым договорам на выполнение работ (оказание услуг), авторским и лицензионным договорам**.

На выплаты гражданам по авторским и лицензионным договорам работодатели начисляют страховые взносы с учетом особенностей, которые подробнее будут рассмотрены в **разделе 5.4**.

Объект обложения страховыми взносами включает вознаграждения, выплачиваемые работникам, но прямо не предусмотренные положениями их трудовых (гражданско-правовых) договоров. **Статья 421 НК РФ** гласит: «*База для начисления страховых взносов... определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1, стр. 420 настоящего кодекса*». Согласно п. 1, ст. 420 НК РФ, «*объектом обложения страховыми взносами... признаются выплаты и иные вознаграждения в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг*», а также выплаты по авторским и лицензионным договорам. Таким образом, выплаты, связанные с указанными договорами (например, подарки, оплата питания и иных благ),



должны облагаться страховыми взносами. Во-первых, упомянутые выплаты начислены работникам, с которыми у компании есть трудовые или гражданско-правовые отношения, а во-вторых, они отсутствуют в перечне выплат, не включаемых в базу по страховым взносам.

Не относятся к объекту обложения страховыми взносами выплаты по гражданско-правовым договорам, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество или передача в пользование имущества. К таким договорам могут быть отнесены, в частности, договоры купли-продажи, мены, дарения, ренты, пожизненного содержания, аренды, найма помещений, займа, кредита, факторинга, банковского счета и вклада и др.

Не признаются объектом обложения взносами выплаты иностранным гражданам по трудовым договорам, заключенным с иностранными представительскими организациями, а также вознаграждения иностранным гражданам, выплачиваемые по договорам гражданско-правового характера на выполнение работ, оказание услуг, если эти граждане осуществляют свою деятельность за границей.

## **5.2.2. Выплаты, не подлежащие обложению страховыми взносами**

**Статья 422 НК РФ** содержит исчерпывающий перечень выплат, **не подлежащих обложению страховыми взносами**. В него, в частности, включены:

- государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, в том числе пособия по безработице;
- все виды **установленных законодательством Российской Федерации компенсационных выплат<sup>1</sup> (в пределах установленных законодательством норм)**, связанных:
  - с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

---

<sup>1</sup> В этот же пункт **ст. 422 НК РФ** включены расходы физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера. Очевидно, что никаких законодательно установленных норм для данного вида расходов не существует и они должны вычитаться из базы для начисления взносов в полном размере.

- с увольнением работников, **за исключением компенсации за неиспользованный отпуск**;
- с трудоустройством работников, уволенных по сокращению штата или в связи с реорганизацией или ликвидацией организации<sup>1</sup>;
- с возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников;
- с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в том числе в связи с переездом на работу в другую местность, за исключением выплат в денежной форме за работу с тяжелыми, вредными и (или) опасными условиями труда, кроме компенсационных выплат в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов;
- суммы **единовременной материальной помощи**, оказываемой плательщиками страховых взносов:
  - физическим лицам в связи со стихийным бедствием, а также пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;
  - работникам в связи со смертью членов их семей;
  - работникам при рождении ребенка, выплачиваемой **в течение первого года** после рождения, но **не более 50 000 руб.** на каждого ребенка;
- взносы работодателя на накопительную часть трудовой пенсии работников, уплаченные в соответствии с ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», в размере взносов, но **не более 12 000 руб.** в год в расчете на каждого работника, в пользу которого уплачивались взносы работодателем;
- суммы страховых взносов, уплачиваемые работодателем за работник, по обязательному страхованию, добровольному медицинскому страхованию работников на срок не менее года, добровольному личному

<sup>1</sup> С 1 января 2015 г. взносами облагается превышение фактического размера выходного пособия и выплаты среднемесячного заработка на период трудоустройства над их законодательно установленными величинами.

страхованию работников исключительно на случай смерти застрахованного лица или утраты трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей;

- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, **не превышающие 4000 руб. на одного работника за расчетный период**;
- суммы платы за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, в том числе за профессиональную подготовку и переподготовку работников;
- суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения<sup>1</sup>;
- некоторые другие выплаты.

При оплате расходов на командировки работников<sup>2</sup> как в пределах территории Российской Федерации, так и за ее пределами не подлежат обложению страховыми взносами:

- суточные в пределах налогооблагаемых норм, **установленных для НДФЛ**<sup>3</sup>;
- фактически произведенные и документально подтвержденные расходы на проезд до места назначения и обратно;
- сборы за услуги аэропортов;
- комиссионные сборы;
- расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок;
- расходы на провоз багажа;

---

<sup>1</sup> Причем в отличие от правил, касающихся НДФЛ, этот порядок не связан с включением или невключением указанных затрат в вычитаемые расходы организации.

<sup>2</sup> Аналогичный порядок обложения страховыми взносами применяется к выплатам, производимым членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании.

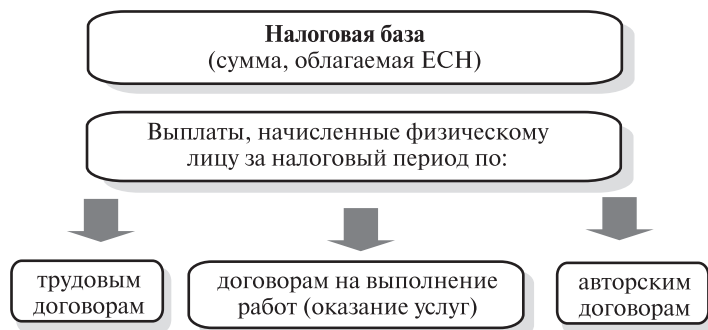
<sup>3</sup> До 01.01.2017 г. страховыми взносами не облагались суточные, установленные **по внутренним нормам организации**.

- документально подтвержденные расходы на наем жилого помещения;
- расходы на оплату услуг связи;
- сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта;
- сборы за выдачу (получение) виз;
- расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов на наем жилого помещения, суммы таких расходов освобождаются от обложения страховыми взносами в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством для бюджетных организаций и в полной сумме для всех остальных организаций.

### 5.2.3. Порядок расчета базы по страховым взносам для работодателей

База для начисления страховых взносов определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу физических лиц ежемесячно нарастающим итогом с начала года.



Выплаты **в натуральной форме** учитываются по стоимости товаров (работ, услуг) на день выплаты исходя из цен, указанных сторонами договора. При этом в стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, а для подакцизных товаров — соответствующая сумма акцизов.

## Предельная база по страховым взносам в 2019 г.

**В 2019 г.** взносы на пенсионное страхование начисляются по ставке **10%** с того момента, когда суммы, выплачиваемые физлицу нарастающим итогом с начала года, превысят **1 150 000 руб.** **В 2018 г.** лимит был равен **1021 000 руб.**

**В 2019 г.** увеличился и размер предельной базы по взносам на социальное страхование — с **815 000** до **865 000 руб.** На превышение взносы в данный фонд не начисляются.

Предельная база для взносов на обязательное медицинское страхование не установлена, т. е. они начисляются на любую облагаемую базу независимо от ее размера.

### 5.2.4. Тарифы и расчет страховых взносов работодателями

Тарифы страховых взносов в 2019 г. представлены в табл. 5.1.

ТАБЛИЦА 5.1

Налоговая база на одного застрахованного работника, руб.	Тариф в Пенсионный фонд (ПФР)	Тариф в Фонд социального страхования (ФСС)	Тариф в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС)
До <b>865 000</b> (включительно)	<b>22%</b>	<b>2,9%</b> 1,8% по выплатам в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в Российской Федерации (за исключением высококвалифицированных специалистов в соответствии с Федеральным законом от 25.07.2002 г. N115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации»)	<b>5,1%</b>
Свыше <b>865 000</b> до <b>1 150 000</b>	<b>22%</b>	Взносы не начисляются	<b>5,1%</b>

Налоговая база на одного застрахованного работника, руб.	Тариф в Пенсионный фонд (ПФР)	Тариф в Фонд социального страхования (ФСС)	Тариф в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС)
Свыше <b>1 150 000</b>	<b>10%</b>	Взносы не начисляются	<b>5,1%</b>

Таким образом, в **2019 г.** общая нагрузка на работодателя составляет **30%** до тех пор, пока налоговая база на одного работника не превысит **865 000 руб.** В следующем диапазоне (**с 865 000 до 1 150 000 руб.** включительно) общая нагрузка составит **27,1%**. С превышения над **1 150 000 руб.** начисление взносов производится не только на обязательное пенсионное страхование по пониженной ставке **10%**, но и в обязательное медицинское страхование по ставке **5,1%** (общая нагрузка — **15,1%**).

**ПРИМЕР 5.3**

*Расчет страховых взносов*

Начисленная зарплата Антона Баранкина за год составила 1 900 000 руб. Страховые взносы будут рассчитаны следующим образом.

**Расчет по правилам 2019 г.**

Страховые выплаты на обязательное пенсионное страхование составят:

$$1\,150\,000 \text{ руб.} \times 22\% + (1\,900\,000 \text{ руб.} - 1\,150\,000 \text{ руб.}) \times 10\% = 328\,000 \text{ руб.}$$

Страховые взносы на обязательное социальное страхование составят:

$$865\,000 \text{ руб.} \times 2,9\% = 25\,085 \text{ руб.}$$

Страховые взносы на обязательное медицинское страхование составят:

$$1\,900\,000 \text{ руб.} \times 5,1\% = 96\,900 \text{ руб.}$$

Всего в 2019 г.: 449 985 руб.

**Льготные (пониженные) тарифы страховых взносов**

Для отдельных категорий плательщиков установлены пониженные тарифы страховых взносов.

**Единого льготного тарифа не существует.** Конкретные размеры пониженных тарифов приведены в п. 2 ст. 427 НК РФ.

Для получения права на применение льготных тарифов упомянутые организации и предприниматели должны соответствовать многочисленным критериям, установленным НК РФ и другими нормативными документами.

### **5.3. СРОКИ УПЛАТЫ И ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ ПО СТРАХОВЫМ ВЗНОСАМ РАБОТОДАТЕЛЯМИ**

---

#### **5.3.1. Расчетный и отчетный периоды. Сроки предоставления отчетности**

Согласно ст. 423 НК РФ, расчетным периодом по страховым взносам признается календарный год. Это означает, что страховые взносы рассчитываются нарастающим итогом с начала года.

Отчетные периоды для страховых взносов — I квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года, календарный год. Это означает, что расчеты по страховым взносам составляются ежеквартально нарастающим итогом.

Плательщики представляют в свою налоговую инспекцию единый расчет по страховым взносам, форма которого утверждена Приказом ФНС РФ от 10.10.2016 г. № ММВ-7-11/551@.

Единый расчет по страховым взносам содержит разделы, в которых, среди прочего, указывается следующая информация:

- сводные данные об обязательствах плательщика страховых взносов;
- расчет сумм страховых взносов на обязательное пенсионное и обязательное медицинское страхование;
- расчет сумм взносов на обязательное социальное страхование;
- расходы по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;

- расшифровка выплат, произведенных за счет средств, финансируемых из федерального бюджета;
- персонифицированные сведения о застрахованных лицах.

Если среднесписочная численность, в пользу которой организацией/ИП были произведены выплаты, за предшествующий отчетный/расчетный период составила 25 человек и меньше, то единый расчет по страховым взносам в ИФНС можно сдать на бумаге (**п. 10 ст. 431 НК РФ**).

Если же такая численность превышает 25 человек, то плательщик обязан представить расчет **в электронном виде**.

Расчет нужно представлять не позднее 30-го числа месяца, следующего за отчетным/расчетным периодом (**п. 7 ст. 431 НК РФ**).

Сроки сдачи расчета приведены в **табл. 5.2**.

**ТАБЛИЦА 5.2**

Период, за который представляется единый расчет по страховым взносам	Крайний срок представления расчета
за I квартал 2019 г.	Не позднее 02.05.2019 г. (30 апреля — воскресенье, 1 мая — нерабочий праздничный день)
за I полугодие 2019 г.	Не позднее 30.07.2019 г.
за 9 месяцев 2019 г.	Не позднее 30.10.2019 г.
за 2019 г.	Не позднее 30.01.2020 г.

**ТАБЛИЦА 5.3**

Вид отчетности	Куда представлять	Срок представления
Единый расчет по страховым взносам (сведения персонифицированного учета входят в состав расчета)	В налоговый орган	Не позднее 30-го числа месяца, следующего за отчетным/расчетным периодом
СЗВ-М	В отделение ПФР	Не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным
Сведения персонифицированного учета за год	В отделение ПФР	Не позднее 1 марта года, следующего за отчетным



Форма отчета по взносам на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний предоставляется в Фонд социального страхования.

Сведения персонифицированного учета представляются как в ИФНС, так и в ПФР (табл. 5.3).

Если отчетная дата приходится на выходной или праздничный день, ее переносят на первый рабочий день.

### **5.3.2. Порядок исчисления и сроки уплаты страховых взносов**

Сумма страховых взносов исчисляется **отдельно** по каждому виду взносов.

Сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством уменьшается на сумму произведенных работодателем расходов на эти выплаты.

Работодатель обязан вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм страховых взносов, относящихся к ним, в отношении каждого физического лица, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Каждый календарный месяц работодатель должен рассчитать все облагаемые взносами выплаты, производимые каждому конкретному физическому лицу нарастающим итогом, и умножить суммы этих выплат на соответствующие тарифы страховых взносов. В результате получается величина, рассчитанная нарастающим итогом с начала года. Разницу между этой суммой и суммой ранее начисленных с начала расчетного периода за предшествующий календарный месяц включительно страховых взносов работодатель должен уплатить до **15-го числа** следующего месяца.

Страховые взносы уплачиваются в налоговый орган отдельными платежными поручениями по различным кодам бюджетной классификации. Перечисления нужно делать **не позднее 15-го числа** месяца, следующего за отработанным. Если в платежном поручении допущена ошибка — стоит неправильный номер счета Федерального казначейства или КБК, неправильное наименование банка-получателя и это привело к неверному зачислению денег, то обязанность по

уплате взносов не считается выполненной. За несвоевременное перечисление взносов начисляются пени.

#### **ПРИМЕР 5.4**

*Уплата страховых взносов*

Сумма страховых взносов, начисленных и уплаченных организацией за январь, составила (условно):

в ПФР — 2000 руб., в ФСС РФ — 300 руб., в ФФОМС — 600 руб.

За январь-февраль начислено страховых взносов: в ПФР — 5000 руб., в ФСС РФ — 700 руб., в ФФОМС — 800 руб.

При этом по больничным листам в феврале было выплачено 150 руб.

Не позднее 15 марта организация должна перечислить тремя отдельными платежными поручениями:

- в ПФР сумму в размере 3000 руб. (5000 руб. – 2000 руб.);
- в ФСС РФ сумму в размере 250 руб. (700 руб. – 300 руб. – 150 руб.);
- в ФФОМС сумму в размере 200 руб. (800 руб. – 600 руб.).

Перечисления производятся в налоговый орган налогоплательщика по разным кодам бюджетной классификации.

### **5.3.3. Исчисление и уплата страховых взносов филиалами юридических лиц**

**Пунктом 11 ст. 431 НК РФ** предусмотрено, что уплата страховых взносов и представление расчетов по страховым взносам производятся организациями по месту их нахождения и по месту нахождения обособленных подразделений<sup>1</sup>, ко-

<sup>1</sup> Понятие обособленного подразделения закреплено **ст. 11 НК РФ** — любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или нет его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, а также от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

В связи с этим в **Письме Управления ФНС России по г. Москве от 02.02.16 г. № 12–18/008798** указано, что, согласно **ст. 209 ТК РФ**, под рабочим местом понимается место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя.

Учитывая изложенное, если деятельность организации осуществляется вне места ее нахождения в течение срока, превышающего один месяц, то указанная деятельность приводит к созданию обособленного подразделения и, следовательно, организация подлежит постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения соответствующего обособленного подразделения.

торые начисляют выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц.

Сумма страховых взносов, подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины базы для исчисления страховых взносов, относящейся к этому обособленному подразделению.

Сумма страховых взносов, которая подлежит уплате по месту нахождения организации, в состав которой входят обособленные подразделения, определяется как разница между общей суммой страховых взносов, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой страховых взносов, подлежащей уплате по месту нахождения обособленных подразделений.

Исключением из вышеуказанного порядка является случай, когда у организации имеются обособленные подразделения, расположенные **за пределами территории Российской Федерации**<sup>1</sup>. Уплата страховых взносов, а также представление расчетов по страховым взносам по таким обособленным подразделениям осуществляется организацией по месту своего нахождения.

## 5.4. ВЫПЛАТЫ ПО АВТОРСКИМ ДОГОВОРАМ. ОПРЕДЕЛЕНИЕ БАЗЫ ДЛЯ НАЧИСЛЕНИЯ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

---

База для начисления страховых взносов на выплаты по авторским договорам определяется в том же порядке, что и для налога на доходы с физических лиц, т. е. как разница между общей суммой вознаграждения, начисленного по договору, и установленными законодательством вычетами.

Налогоплательщик имеет право использовать два вида вычетов:

- вычет в размере произведенных и документально подтвержденных расходов;

---

Отсутствие какого-либо признака обособленного подразделения из перечисленных в **п. 2 ст. 11 НК РФ** не ведет к созданию организацией обособленного подразделения.

<sup>1</sup> До **01.01.2017 г.** исключением также был случай, когда у обособленного подразделения отсутствовали баланс и расчетный счет.

- профессиональный вычет, установленный **ст. 221 НК РФ** в процентной доле от дохода (**20–40%** в зависимости от предмета авторского договора).

При определении базы для начисления страховых взносов расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

После определения базы начисления страховых взносов производятся в таком же порядке, что и для других видов договоров (например, трудовых).

#### **ПРИМЕР 5.5**

*Уплата страховых взносов с выплат по авторским договорам*

Скульптор Истомин заключил авторский договор на создание скульптурной композиции на сумму 1000 руб. (условно). Подтвержденные расходы Истомина на создание скульптуры составили 550 руб. Профессиональный вычет, установленный ст. 221 НК РФ для этого вида деятельности, — 40%.

Расчет налоговой базы для начисления страховых взносов.

**Вариант 1 (вычет в размере произведенных расходов):**

$1000 \text{ руб.} - 550 \text{ руб.} = 450 \text{ руб.}$

**Вариант 2 (профессиональный налоговый вычет):**

$1000 \text{ руб.} - 1000 \text{ руб.} \times 40\% = 600 \text{ руб.}$

Вариант 1 более выгоден для скульптора.

Вычеты предоставляются авторам на основании их письменных заявлений, которые они подают в организацию (предпринимателю), производящую выплаты авторского вознаграждения. При отсутствии указанных заявлений начисление страховых взносов производится с полной суммы вознаграждения.

В базу для начисления страховых взносов на обязательное социальное страхование не включаются любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведение, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения. Таким образом, выплаты по вышеуказанным договорам облагаются страховыми взносами только на обязательное пенсионное и медицинское страхование (**максимально 27,1%**).

## 5.5. ИСЧИСЛЕНИЕ И УПЛАТА СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ И ПРИРАВНЕННЫМИ К НИМ ЛИЦАМИ

---

### 5.5.1. Тарифы страховых взносов для индивидуальных предпринимателей

На основании подп. 2 п. 1 ст. 419 НК РФ объединены в одну категорию плательщиков страховых взносов индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой<sup>1</sup> (далее — индивидуальные предприниматели).

Индивидуальные предприниматели, являющиеся работодателями, уплачивают страховые взносы за своих работников как работодатели (в порядке, изложенном ранее) и за себя.

Индивидуальные предприниматели уплачивают соответствующие страховые взносы на обязательное пенсионное и медицинское страхование в фиксированных размерах. НК РФ не предусматривает уплату страховых взносов этой категорией плательщиков на социальное страхование. Они вправе добровольно вступить в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и уплачивать за себя страховые взносы на социальное страхование.

Если индивидуальные предприниматели и приравненные к ним лица начинают осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала очередного расчетного периода, то размер страховых взносов, подлежащих уплате ими за этот расчетный период, определяется исходя из стоимости страхового года пропорционально количеству календарных месяцев начиная с календарного месяца начала деятельности. За неполный месяц деятельности размер страховых взносов определяется пропорционально количеству календарных дней этого месяца.

---

<sup>1</sup> Сюда же отнесены арбитражные управляющие, оценщики, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой.

## Взносы ИП на обязательное пенсионное страхование

**В 2019 г.** страховые взносы на обязательное пенсионное страхование будут рассчитываться в следующем порядке:

- если величина дохода плательщика за расчетный период не превышает 300 000 руб. — в фиксированном размере **29 354 руб.** за расчетный период;
- если величина дохода плательщика за расчетный период превышает 300 000 руб. — в фиксированном размере **29 354 руб.** за расчетный период плюс **1,0%** от суммы дохода плательщика, **превышающего 300 000 руб.** за расчетный период.

Это значит, что **в 2019 г.** всем индивидуальным предпринимателям, вне зависимости от ведения деятельности и получения доходов от бизнеса, потребуется заплатить в качестве обязательных пенсионных взносов **29 354 руб. (минимальная фиксированная сумма)<sup>1</sup>.**

Если по итогам 2019 г. доходы ИП **превысят 300 000 руб.**, то индивидуальному предпринимателю потребуется заплатить **дополнительно 1,0%** от суммы дохода плательщика, **превышающего 300 000 руб.** за расчетный период. Такой подход применялся и ранее.

**Максимальное значение** пенсионных взносов ИП **в 2019 г.** установлено **в размере 234 832 руб.**

### ПРИМЕР 5.6

*Уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование ИП*

**Ситуация 1.** Отсутствие дохода у ИП.

Индивидуальный предприниматель Рома Бубликов был зарегистрирован в статусе ИП в 2018 г. Весь 2019 г. он сохранял статус предпринимателя, но не вел никакой деятельности и не имел движений по расчетным счетам. Но, несмотря на это, за 2019 г. ему все равно нужно перечислить в качестве фиксированных пенсионных взносов 29 354 руб.

**Ситуация 2.** Доход за 2019 г. у ИП составил менее 300 000 руб.

За 2019 г. индивидуальный предприниматель Бубликов получил доход в размере 278 000 руб. (т. е., менее 300 тыс. руб.). В таких обстоятельствах за 2019 г. ему также нужно перечислить в качестве фиксированных пенсионных взносов 29 354 руб.

<sup>1</sup> В 2018 г. — 26 545 руб.

**Ситуация 3.** Доход за 2019 г. у ИП составил более 300 000 руб.

За 2019 г. индивидуальный предприниматель Бубликов получил доход в размере 6 800 000 руб. Эта сумма более 300 000 руб. на 6 500 000 руб. (6 800 000 руб. – 300 000 руб.), поэтому пенсионные взносы за 2019 г. будут включать в себя:

- 29 354 рублей – фиксированную часть пенсионных взносов;
- 65 000 руб. (6 500 000 руб. × 1 %) — 1 процент от суммы дохода, превышающего 300 000 рублей.

Общая сумма пенсионных взносов ИП к уплате составит 94 354 руб. (29 354 руб. + 65 000 руб.). Эта сумма не превышает максимальной величины (234 832 руб.), поэтому должна быть перечислена в бюджет в полном объеме.

### **Взносы ИП на обязательное медицинское страхование**

В 2019 г. сумма обязательных медицинских страховых взносов ИП зафиксирована в сумме **6884 руб.** за расчетный период. Иными словами, **6884 руб.** — это обязательная сумма, которую должны уплатить за 2019 г. все ИП вне зависимости от ведения деятельности, движения по счетам и получения доходов<sup>1</sup>.

### **Если статус ИП приобретен или утрачен в течение года**

ИП должен платить фиксированные страховые взносы «за себя» только за то время, пока он пребывал в статусе индивидуального предпринимателя. То есть можно сказать, что платить взносы нужно только за тот период, пока физическое лицо числился в ЕГРИП в статусе предпринимателя.

Если статус ИП приобретен и/или утрачен в течение года, то необходимо принять во внимание следующие положения налогового законодательства РФ:

- количество календарных дней в месяце с начала осуществления деятельности нужно считать со дня, следующего после даты государственной регистрации ИП.
- количество календарных дней в том месяце, когда ИП утратил свой статус, считаются до дня регистрации прекращения деятельности. Дата исключения из ЕГРИП в расчет не включается.

---

<sup>1</sup> В 2018 г. — 5840 руб.

### **5.5.2. Порядок исчисления и уплаты страховых взносов индивидуальными предпринимателями**

Расчет сумм страховых взносов за себя, подлежащих уплате за расчетный период, индивидуальными предпринимателями производится самостоятельно.

Фиксированные платежи страховых взносов за расчетный период уплачиваются плательщиками страховых взносов не позднее **31 декабря текущего календарного года**.

Сумму взносов с доходов, превышающих 300 000 руб., необходимо уплатить не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим отчетным периодом.

Сумма страховых взносов исчисляется отдельно по обязательному пенсионному и медицинскому страхованию.

### **5.6. РАЗГРАНИЧЕНИЕ ПОЛНОМОЧИЙ МЕЖДУ ФНС РОССИИ И ГОСУДАРСТВЕННЫМИ ВНЕБЮДЖЕТНЫМИ ФОНДАМИ ПО АДМИНИСТРИРОВАНИЮ СТРАХОВЫХ ВЗНЕСОВ**

---

С 01.01.2017 г. к налоговым органам перешли полномочия по:

- контролю за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты страховых взносов в соответствии с положениями НК РФ;
- приему от плательщиков страховых взносов, расчетов по страховым взносам, начиная с представления расчета по страховым взносам за первый квартал 2017 г.;
- осуществлению зачета/возврата сумм страховых взносов, в том числе за периоды, истекшие до 1 января 2017 г.;
- предоставлению отсрочки (рассрочки) по страховым взносам;
- взысканию недоимки по страховым взносам и задолженности по пеням и штрафам, в том числе возникшей до 1 января 2017 г.



У Пенсионного фонда РФ и Фонда социального страхования сохраняются полномочия по:

- приему от плательщиков страховых взносов расчетов (уточненных расчетов) по страховым взносам за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 1 января 2017 г.;
- контролю за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты страховых взносов за периоды **до 1 января 2017 г.** (камеральные и выездные проверки);
- приему заявлений от плательщиков страховых взносов о возврате сумм излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов, пеней, штрафов за отчетные периоды до 1 января 2017 г., принятию решений по данным заявлениям и направлению указанных решений в налоговые органы для исполнения.

Кроме того, у Пенсионного фонда РФ сохраняется обязанность ведения индивидуального (персонифицированного) учета в системе обязательного пенсионного страхования, а Фонд социального страхования РФ остается администратором страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, и, учитывая сохранение «зачетного» механизма в системе обязательного социального страхования, за ФСС РФ сохраняются полномочия по проведению проверок правильности заявленных расходов на выплату страхового обеспечения на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и сообщению об итогах данных проверок в налоговые органы.

## ЗАДАЧИ

### ЗАДАЧА 5.1

*Цель: научиться определять облагаемую базу по страховым взносам у работодателя и рассчитывать страховые взносы*

В текущем году актрисе Музе Леденцовой была начислена зарплата в сумме 420 000 руб. В январе следующего года Муза получит на свой банковский счет 251 300 руб. Это выплата премии за текущий год, начисленная в декабре текущего года.

Кроме того, в текущем году театр оплатил Музе стоимость:

- абонемент на посещение бассейна — 18 000 руб. (абонемент приобретен в феврале);
- талонов на питание в буфете театра — 12 000 руб. (1000 руб. ежемесячно);
- путевки в Испанию на отдых — 36 000 руб. (в мае);
- полиса добровольного медицинского страхования — 50 000 руб. (в январе).

Все вышеуказанные выплаты (кроме оплаты полиса) произведены за счет чистой прибыли театра.

В июле текущего года Муза получила от театра браслет стоимостью 16 000 руб. в качестве подарка на день рождения.

**Рассчитайте страховые взносы с доходов Музы по правилам 2017 г. отдельно по каждому виду взносов.**

### ЗАДАЧА 5.2

*Цель: научиться определять облагаемую базу по страховым взносам у работодателя и рассчитывать страховые взносы*

В текущем году ОАО «Суперкастрюля» начислило своему директору Михаилу Сковородкину следующие доходы, руб.:

Зарплату	800 000
Премию за год*	1 000 000
Кроме того, Михаил получил от ОАО, руб.:	
материальную помощь**	500 000
подарки**	300 000
Возмещение командировочных расходов:	
указанных в ст. 9 Закона № 212-ФЗ	4500
не указанных в ст. 9 Закона № 212-ФЗ	320 000
Компания также оплатила Сковородкину:	
участие в учебном семинаре	15 000
талоны на питание***	60 000
путевку в лечебный санаторий в Подмоскowie**	3700
фирменную одежду, предусмотренную законодательством**	18 000
отдых в Турции**	21 000
операцию для его сына**	75 000
* Премия была выплачена в следующем году. ** Выплата производилась за счет чистой прибыли. *** Оплата питания предусмотрена трудовым договором.	

В пользу Михаила были произведены взносы по следующим договорам:

- негосударственного пенсионного обеспечения — 61 000 руб.;
- добровольного медицинского страхования самого Сквородкина — 50 000 руб.;
- добровольного медицинского страхования его супруги — 80 000 руб.

**Рассчитайте страховые взносы с доходов Сквородкина по правилам 2019 г. отдельно по каждому виду взносов.**

Вова Пончиков, работающий в ЗАО «Пончик» по трудовому договору, получил в текущем году от ЗАО «Пончик» следующие виды доходов, тыс. руб.:

**ЗАДАЧА 5.3**

*Цель: определить налоговую базу по страховым взносам для работодателя и рассчитать страховые взносы*

Заработную плату	560
Премию по результатам работы за год (начислена в текущем году, выплачена в следующем году)	96
Оплату теннисного абонемента*	159
Оплату мобильного телефона, используемого для производственных (50%) и личных нужд (50%)*	36
Оплату полиса добровольного медицинского страхования Вовы (срок страхования — 12 месяцев) (50% — включено в расходы, уменьшающие прибыль, остальное списано за счет чистой прибыли)	369
Компенсацию суточных по норме 1000 руб. в день (норма установлена приказом по организации)	50
Скидку при покупке пончиков у ЗАО*	2
Фотоаппарат, полученный в подарок на день рождения*	7
Талоны на бесплатное питание, предусмотренные трудовым договором	20
Материальную выгоду по беспроцентному займу	60
Оплату компьютера, приобретенного организацией у Вовы для производственных нужд	30
Материальную помощь согласно заявлению Вовы	45
* Эти расходы полностью относятся за счет прибыли, остающейся после уплаты налога на прибыль.	

**Определите базу для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Объясните, почему отдельные виды выплат не должны включаться в базу по данным страховым взносам. Рассчитайте общую сумму страховых взносов.**

#### **ЗАДАЧА 5.4**

*Цель: научиться  
рассчитывать  
налоговую базу  
по страховым  
взносам для инди-  
видуального пред-  
принимателя*

Саид Абдульмянов — индивидуальный предприниматель, владелец книжного киоска, является плательщиком НДФЛ. У него работает один продавец. Доходы и расходы Саида, связанные с предпринимательской деятельностью, в 2019 г. составили, руб.:

- доходы от предпринимательской деятельности — 1 420 000;
- начисленная заработная плата продавцу — 380 000.

**Рассчитайте:**

**а) общую сумму страховых взносов, начисленных на зарплату продавца;**

**б) 1% дополнительного взноса на обязательное пенсионное страхование Саида.**

## **6 НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

---

### **Основные цели этой главы**

1. Ознакомить вас с правилами расчета налога на имущество организаций и транспортного налога.
2. Объяснить вам правила перехода на упрощенную систему налогообложения.
3. Дать вам представление о правилах расчета налогов при переходе на упрощенную систему налогообложения.
4. Изучить систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

### **6.1. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ**

---

#### **6.1.1. Плательщики налога на имущество организаций**

Согласно **ст. 373 НК РФ**, данный налог уплачивают:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства;
- иностранные организации, имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации.

Индивидуальные предприниматели и физические лица являются плательщиками **налога на имущество физических лиц**.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог на имущество этих подразделений в бюджет по местонахождению последних. При этом сумма налога определяется как произведение налоговой ставки, действующей на территории, где расположены эти обособленные подразделения,

на среднюю стоимость имущества каждого обособленного подразделения за налоговый (отчетный) период.

Аналогичные правила действуют и в отношении имущества, которое находится вне местонахождения организации или ее обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс. В этом случае налог уплачивается в бюджет по местонахождению имущества по ставке, действующей на данной территории.

#### **ПРИМЕР 6.1**

*Налог на имущество организаций.  
Общие положения*

ЗАО «Пончик», зарегистрированное в Москве, имеет филиал в Самаре и здание в Ярославле. Филиал в Самаре имеет отдельный баланс. ЗАО «Пончик» не имеет работников в Ярославле. Ставки налога на имущество (условно) в Москве — 2,2%, в Самаре — 2,0%, в Ярославле — 1,5%.

ЗАО «Пончик» уплачивает налог на имущество, находящееся в Москве, по ставке 2,2%. Налог на имущество, которое числится на балансе самарского филиала, уплачивается в соответствующий региональный бюджет по ставке 2,0%, налог со стоимости здания в Ярославле уплачивается в соответствующий региональный бюджет по ставке 1,5%.

Перечень организаций, освобождаемых от уплаты налога на имущество, содержится в **ст. 381 НК РФ**. К этим организациям, в частности, относятся:

- религиозные организации — в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;
- общероссийские общественные организации инвалидов, соответствующие определенным критериям;
- организации — в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения.

### **6.1.2. Объекты налогообложения, порядок расчета налога**

Согласно **ст. 374 НК РФ**, налогом облагается имущество<sup>1</sup>, учитываемое в качестве основных средств на балансе орга-

<sup>1</sup> Основные средства, включенные в первую или вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, с 1 января 2015 г. не признаются объектом обложения налогом на имущество организаций. Данное положение закреплено в **подп. 8 п. 4**

низации (кроме земельных участков и иных объектов природопользования).

Стоимость вышеуказанного имущества определяется за вычетом начисленного в бухгалтерском учете износа. То есть для расчета налога берется **остаточная стоимость основных средств по данным бухгалтерского учета**<sup>1</sup>.

---

**ст. 374 НК РФ.** Согласно Классификации основных средств (утв. Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1), к первой и второй амортизационным группам относятся объекты основных средств со сроком полезного использования соответственно от года до двух лет включительно и свыше двух, но не более трех лет.

**Федеральный закон от 03.08.2018 г. № 302-ФЗ освободил компании от уплаты налога на движимое имущество.** А что означает понятие «движимое имущество», ФНС России пояснила в Письме от 02.08.2018 г. № БС-4-21/14968@.

При определении движимого имущества ФНС России ссылается на положения **ст. 130 ГК РФ**. В п. 2 **ст. 130** сказано, что вещи, не относящиеся к недвижимости, признаются движимым имуществом (включая деньги и ценные бумаги).

В свою очередь, недвижимыми являются земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей. То есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства.

К недвижимым также относятся жилые и нежилые помещения и предназначенные для размещения транспортных средств части зданий или сооружений (машиноместа), если границы таких помещений, частей зданий или сооружений описаны в установленном порядке (**п. 1 ст. 131 ГК РФ**). Кроме того, нужно учитывать, что право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации.

В частности, вещные права на объекты недвижимости регистрируются в Едином государственном реестре недвижимости (ЕГРН). В то же время регистрировать права на движимые вещи, как правило, не нужно.

Следовательно, об отнесении имущества к недвижимости могут говорить следующие факты: наличие соответствующей записи об объекте в ЕГРН; при отсутствии сведений об объекте в ЕГРН – наличие оснований, подтверждающих прочную связь объекта с землей и невозможность перемещения объекта без несоразмерного ущерба его назначению. Например, для объектов капитального строительства такими основаниями могут быть: документы технического учета или технической инвентаризации объекта в качестве недвижимости; разрешения на строительство и (или) ввод в эксплуатацию; проектная или иная документация на создание объекта и (или) о его характеристиках.

<sup>1</sup> **С 1 января 2014 г.** в отношении отдельных объектов недвижимости указанный налог может исчисляться на основании их **кадастровой стоимости** по состоянию на 1-е число очередного налогового периода (**п. 2 ст. 375 НК РФ**). В соответствии с **п. 4 ст. 376 НК РФ** стоимость таких объектов не учитывается при расчете среднегодовой стоимости имущества налогоплательщика.

**Средняя стоимость имущества, облагаемая налогом, рассчитывается следующим образом:**

- **за I квартал**

(Общая остаточная стоимость облагаемого имущества на 1 января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля) : 4;

- **за II квартал**

(Общая остаточная стоимость облагаемого имущества на 1 января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля, 1 мая, 1 июня, 1 июля) : 7;

- **за III квартал**

(Общая остаточная стоимость облагаемого имущества на 1 января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля, 1 мая, 1 июня, 1 июля, 1 августа, 1 сентября, 1 октября) : 10;

---

Вышеуказанное применяется в отношении следующих объектов недвижимости:

- административно-деловых центров и торговых центров (комплексов), а также помещений в них (**подп. 1 п. 1 ст. 378.2 НК РФ**);
- нежилых помещений, которые в соответствии с кадастровыми паспортами или документами технического учета предназначены или фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общепита и бытового обслуживания (**подп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ**). Фактическим использованием нежилого помещения в этих целях признается использование не менее 20% площади помещения для размещения указанных объектов (**п. 5 ст. 378.2 НК РФ**);
- объектов недвижимости иностранных организаций, которые не осуществляют деятельности в России через постоянное представительство, либо объектов, не относящихся к деятельности иностранной компании в РФ через постоянное представительство (**подп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК РФ**). Ежегодно не позднее 1-го числа очередного налогового периода, т. е. не позднее 1 января, перечень имущества, которое относится к первым двум категориям, утверждается уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ (**п. 7 ст. 378.2 НК РФ**). Этот же орган направляет такой перечень в электронной форме в инспекции по месту нахождения объектов недвижимости и размещает его на официальном сайте.

С 1 января 2016 г. недвижимость, налоговая база в отношении которой определяется исходя из кадастровой стоимости, подлежит налогообложению не только у собственника такого объекта, но и у организации, владеющей таким объектом на праве хозяйственного ведения (ранее налог, исходя из кадастровой стоимости, платили только собственники имущества).

**В п. 12 и 13 ст. 378.2 НК РФ** предусмотрены особенности исчисления авансовых платежей по налогу на имущество организаций в отношении объектов, база по которым рассчитывается как кадастровая стоимость. Так, по общему правилу авансовый платеж равен произведению одной четвертой кадастровой стоимости объекта по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, и соответствующей налоговой ставки.



- 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.

Остатки на счетах бухгалтерского учета ЗАО «Пончик» составляют, тыс. руб.:

	На 01.01	На 01.02	На 01.03	На 01.04
Основные средства (счет 01)	850	900	1200	1500
Износ (счет 02)	350	400	500	750

Ставка налога на имущество — 2,2%.

Средняя стоимость основных средств за I квартал составляет, тыс. руб.:

$$[(850 - 350) + (900 - 400) + (1200 - 500) + (1500 - 750)] : 4 = 2450 : 4 = 612,5.$$

Авансовый платеж налога на имущество за I квартал составит, руб.:

$$612\,500 \times \frac{1}{4} \times 2,2\% = 3369.$$

Налог исчисляется **ежеквартально**. Суммы налога, рассчитанные за первые три квартала, называются **авансовыми платежами по налогу**. Налог, рассчитанный в целом за год, уменьшается на суммы авансовых платежей.

Расчет авансовых платежей за первые три квартала:

**Квартальный авансовый платеж** = Средняя стоимость имущества за конкретный квартал  $\times \frac{1}{4} \times$  Ставка налога.

Расчет суммы налога в целом за год:

**Годовой платеж** = Среднегодовая стоимость имущества  $\times$  Ставка налога – Авансовые платежи за первые три квартала.

Налог и авансовые платежи подлежат уплате в сроки, установленные законами субъектов Российской Федерации.

## ПРИМЕР 6.2

*Налог на имущество организаций.  
Средняя стоимость имущества,  
расчет авансового платежа*

Сумма начисленного налога на имущество включается в прочие расходы организации, учитываемые по налогу на прибыль.

### ПРИМЕР 6.3

*Налог на имущество организаций.  
Расчет авансовых платежей и годового платежа*

Средняя стоимость имущества ЗАО «Пончик», облагаемого налогом на имущество, составляет, тыс. руб.:

	I квартал	II квартал	III квартал	Год
Средняя стоимость	850 000	900 000	1 200 000	1 100 000

Ставка налога на имущество — 2,2%.

Авансовые платежи налога на имущество:

за I квартал

$$850\,000 \times \frac{1}{4} \times 2,2\% = 4675 \text{ руб.};$$

за II квартал

$$900\,000 \times \frac{1}{4} \times 2,2\% = 4950 \text{ руб.};$$

за III квартал

$$1\,200\,000 \times \frac{1}{4} \times 2,2\% = 6600 \text{ руб.}$$

Платеж налога на имущество за год составит

$$1\,100\,000 \times 2,2\% - 4675 - 4950 - 6600 = 7975 \text{ руб.}$$

## 6.2. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

### 6.2.1. Плательщики транспортного налога

Плательщиками транспортного налога являются лица, на которые зарегистрированы транспортные средства, т. е.:

- организации;
- физические лица (в том числе индивидуальные предприниматели).

Если транспортное средство было приобретено физическим лицом или передано ему на основании доверенности, то налог уплачивает лицо, указанное в такой доверенности.

### 6.2.2. Объекты обложения транспортным налогом

Перечень транспортных средств, облагаемых налогом, приведен в **ст. 358 НК РФ**.

Среди них указаны:

- автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу;
- самолеты, вертолеты;
- теплоходы, яхты, парусные суда, катера;
- снегоходы;
- мотосани;
- моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства.

**Не облагаются** налогом, в частности:

- весельные и моторные лодки с двигателем мощностью **не выше 5 л. с.**;
- легковые автомобили, специально оборудованные для водителей-инвалидов;
- легковые автомобили с мощностью двигателя **до 100 л. с.**, полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения;
- промысловые морские и речные суда;
- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, если основной деятельностью организации-владельца является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;
- тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины, зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах;
- транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом.

### **6.2.3. Расчет транспортного налога**

Налоговая база по транспортному налогу зависит от вида транспорта:

- для обычных транспортных средств, имеющих двигатели, налоговой базой является мощность двигателя в лошадиных силах;

- для воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, налоговая база — это суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей данного средства;
- для водного несамоходного (буксируемого) транспорта налоговой базой служит валовая вместимость в регистровых тоннах;
- для остальных водных и воздушных транспортных средств налоговая база — это единица транспортного средства.

Налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству.

Ставки по транспортному налогу приведены в **ст. 361 НК РФ**. Региональные законы могут увеличить или уменьшить эти ставки, но **не более чем в 10 раз**<sup>1</sup>.

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

$$\frac{\text{Число полных}^2 \text{ месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика}}{12}$$

12

При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц, в котором транспортное средство снято с регистрации, принимаются за полные месяцы. Если регистра-

<sup>1</sup> **С 1 января 2014 г. п. 2 ст. 362 НК РФ** дополнен положениями, устанавливающими, в частности, следующее: при исчислении суммы налога в отношении отдельных категорий легковых автомобилей должен применяться повышающий коэффициент.

Данный коэффициент определяется в зависимости от средней стоимости автомобиля и количества лет, прошедших с года его выпуска. Минимальный коэффициент равен 1,1, максимальный — 3.

<sup>2</sup> **До 2016 г.** месяц регистрации и снятия транспортного средства с учета признавался полным для обеих сторон. **С 1 января 2016 г.** месяц постановки/снятия с учета признается полным в случае, когда объект поставлен/снят с регистрации до/после 15-го числа.

ция и снятие с нее произошли в одном месяце, то этот месяц для расчетов принимается за один полный месяц.

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 месяцев : 12);
- катер — 0,08 (1 месяц : 12 месяцев).

По автомобилю № 1 поправочный коэффициент не рассчитывается, так как автомобиль был зарегистрирован на налогоплательщика в течение всего текущего года.

Сумма налога по отдельным транспортным средствам будет равна:

- автомобиль № 1 — 75 л. с.  $\times$  5 руб./л. с. = 375 руб.;
- автомобиль № 2 — 120 л. с.  $\times$  7 руб./л. с.  $\times$  0,75 = 630 руб.;
- катер — 115 л. с.  $\times$  20 руб./л. с.  $\times$  0,08 = 184 руб.

Общая сумма транспортного налога за год составила 1189 руб. (375 + 630 + 184).

#### ПРИМЕР 6.4

*Транспортный  
налог. Расчет  
налога за год*

### 6.2.4. Порядок уплаты транспортного налога

Согласно ст. 360 НК РФ, налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год. Отчетными периодами для организаций признаются I, II и III кварталы.

Уплата авансовых платежей по транспортному налогу предусмотрена **ст. 362 НК РФ**.

Суммы авансового платежа рассчитываются по следующей формуле:

$$\begin{aligned} \text{Квартальный авансовый платеж} = \\ = \text{Налоговая база} \times \\ \times \text{Ставка налога} \times \frac{1}{4}. \end{aligned}$$

Уплата налога и авансовых платежей производится в бюджет по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, установленные законами субъектов Российской Федерации.

#### **ПРИМЕР 6.5**

*Транспортный  
налог. Расчет аван-  
совых платежей*

В текущем году ЗАО «Пончик» приобрело легковой автомобиль мощностью 160 л. с., который был зарегистрирован 13 февраля текущего года.

В соответствии с региональным законом ЗАО обязано перечислять авансовые платежи по транспортному налогу. Ставка налога на автомобиле мощностью 160 л. с. составляет 35 руб./л. с.

Так как общество владеет машиной не с начала года, бухгалтер должен рассчитать поправочный коэффициент. В I квартале он составит 0,67 (2 месяца : 3 месяца).

Авансовые платежи по налогу будут равны:

- в I квартале — 938 руб. ( $160 \text{ л. с.} \times 35 \text{ руб./л. с.} \times 0,67 \times \frac{1}{4}$ );
- во II и III кварталах — по 1400 руб. ( $160 \text{ л. с.} \times 35 \text{ руб./л. с.} \times \frac{1}{4}$ ).

Годовая сумма транспортного налога к уплате будет уменьшена на величину ранее внесенных авансовых платежей.

## **6.3. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

### **6.3.1. Понятие упрощенной системы налогообложения**

Упрощенная система налогообложения (гл. 26.2 НК РФ) дает возможность юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям **добровольно** перейти на уплату **единого** налога.

## Для юридических лиц уплата единого налога заменяет:

- налог на прибыль<sup>1</sup>;
- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации);
- налог на имущество организаций<sup>2</sup>.

## 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)<sup>3</sup>;

<sup>1</sup> Применение упрощенной системы налогообложения не освобождает организацию от уплаты налога на прибыль по операциям, связанным с дивидендами и доходами от отдельных видов долговых обязательств.

<sup>2</sup> **С 1 января 2015 г.** указанное освобождение не распространяется на объекты недвижимости, в отношении которых база по налогу на имущество организаций определяется как кадастровая стоимость. В соответствии с **п. 1 ст. 378.2 НК РФ** к этому имуществу относятся, в частности, административно-деловые и торговые центры, нежилые помещения, предназначенные (используемые) для размещения офисов, торговых объектов, объектов общепита или бытового обслуживания, а также жилые дома и жилые помещения, не учитываемые в бухучете в качестве объектов основных средств.

<sup>3</sup> **С 1 января 2015 г.** из этого правила сделано исключение: данное освобождение не распространяется на объекты обложения налогом на имущество физлиц, включенное в перечень, который определяется в соответствии с **п. 7 ст. 378.2 НК РФ** с учетом предусмотренных в **абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ** особенностей.

Речь идет о следующем имуществе:

— административно-деловые и торговые центры (комплексы) и помещения в них, а также нежилые помещения, предназначенные либо фактически используемые для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания, перечень которых устанавливает уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ (**подп. 1 и 2 п. 1, п. 7 ст. 378.2 НК РФ**);

— объекты недвижимого имущества, образованные в течение года в результате раздела или иного соответствующего законодательству РФ действия с объектами недвижимого имущества, включенными в упомянутый перечень, если такие объекты отвечают требованиям **ст. 378.2 НК РФ (абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ)**.

В отношении перечисленных объектов с 1 января 2015 г. в силу **п. 3 ст. 402 НК РФ** база по налогу на имущество физлиц рассчитывается как их кадастровая стоимость с применением налоговой ставки в размере, установленной нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения) и не превышающем 2%.

- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации).

Вместо вышеупомянутых налогов в бюджет перечисляется **единый налог**.

Налоги, не вошедшие в указанный перечень, уплачиваются организациями и предпринимателями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, в общем порядке наряду со страховыми взносами.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняется действующий порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности. Они также не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

#### **ПРИМЕР 6.6**

*Упрощенная система налогообложения. Общие положения*

ЗАО «Пончик» перешло на упрощенную систему налогообложения с 1 января текущего года.

В феврале была произведена закупка импортного оборудования для изготовления пончиков. ЗАО было вынуждено уплатить НДС при ввозе указанного оборудования, несмотря на тот факт, что уплата единого налога (в общем случае) заменяет уплату НДС. ЗАО является налоговым агентом по НДФЛ с зарплаты своих сотрудников (т. е. удерживает и перечисляет НДФЛ в бюджет). ЗАО также платит взносы на обязательное пенсионное страхование своих сотрудников.

### **6.3.2. Порядок перехода к упрощенной системе налогообложения**

Организация имеет право перейти к упрощенной системе налогообложения в 2018 г., если по итогам **9 месяцев 2017 г.** ее доходы не превысили **112 500 000 руб.**

В 2017 г. предельная величина доходов организации на упрощенной системе равна **150 млн руб.**

Упрощенную систему налогообложения **не вправе** применять (**ст. 346.12 НК РФ**):

- организации и индивидуальные предприниматели, **средняя численность работников** которых за налоговый (отчетный) период **превышает 100 человек**;



- организации, у которых бухгалтерская **остаточная стоимость основных средств**, подлежащих амортизации в соответствии с **гл. 25 НК РФ**, **превышает 150 млн руб.**;
- организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- банки;
- страховщики;
- негосударственные пенсионные фонды;
- инвестиционные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- ломбарды;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых (за исключением общераспространенных полезных ископаемых);
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;
- организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- организации, в которых доля участия других организаций составляет более **25%** (за некоторыми исключениями)<sup>1</sup>;
- бюджетные учреждения;
- иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации;
- микрофинансовые организации.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход

---

<sup>1</sup> Подробнее — см. **ст. 346.12 НК РФ**.

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%**)<sup>1</sup>;
- **доходы, уменьшенные на величину расходов** (применяется ставка **15%**)<sup>2</sup>.

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.**

<sup>1</sup> Ставка налога может быть снижена региональными властями до **1%**.

<sup>2</sup> Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков.

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.

В составе доходов (а также расходов) не учитываются курсовые разницы, возникающие от переоценки активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте.

#### **Что включается в расходы?**

Состав расходов, уменьшающих налоговую базу при расчете единого налога, установлен в **ст. 346.16 НК РФ**. К ним, в частности, относятся:

- расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов;
- расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда и начисленные на нее обязательные страховые взносы;
- расходы на обязательное страхование работников, имущества и ответственности, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- суммы НДС по приобретенным товарам (работам, услугам);
- проценты по кредитам и займам, а также расходы, связанные с оплатой банковских услуг;
- расходы на обеспечение пожарной безопасности организации, охрану имущества, обслуживание охранно-пожарной сигнализации и иные охранные услуги;
- арендные платежи за арендуемое имущество;
- расходы на содержание служебного транспорта, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов (в пределах норм);
- расходы на командировки;
- расходы на канцелярские товары;
- расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги;
- расходы на рекламу товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;
- расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;
- расходы на покупку товаров;
- расходы на НИОКР;
- стоимость независимой оценки квалификации работников (введено с 01.01.2017 г.).

Эти расходы должны соответствовать критериям и порядку, установленным для целей налогообложения прибыли в **гл. 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 года**, то остаточная стоимость основного средства включается в расходы **в течение первого календарного года** применения упрощенной системы налогообложения (равными долями по отчетным периодам).

Если срок полезного использования основного средства составляет **от 3 до 15 лет включительно**, то в течение первого календарного года применения упрощенной системы списывается **50%** остаточной стоимости, во второй год — **30%**, в третий — **20%** стоимости основного средства (равными долями по отчетным периодам).

Если срок полезного использования основного средства **превышает 15 лет**, то остаточная стоимость такого средства включается в расходы на приобретение основных средств **в течение (первых) 10 лет** применения упрощенной системы налогообложения равными долями от стоимости основного средства.

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.

### ПРИМЕР 6.8

*Упрощенная  
система налого-  
обложения.  
Расходы на приоб-  
ретение основных  
средств*

В 1-й год применения упрощенной системы ЗАО «Пончик» приобрело холодильное оборудование стоимостью 200 000 руб. (в том числе НДС) со сроком полезного использования 5 лет.

ЗАО «Пончик» отражает расходы на приобретение основных средств следующим образом:

1-й календарный год применения упрощенной системы:

- пончиковый агрегат — 62 000 руб. (т. е. вся сумма списывается на расходы равномерно по отчетным периодам);
- упаковочная линия — 240 000 руб. (480 000 руб.  $\times$  50%);
- металлический сейф — 15 000 руб. (150 000 руб. : 10 лет);
- холодильное оборудование — 200 000 руб. (вся стоимость оборудования, включая НДС, списывается на расходы в момент ввода оборудования в эксплуатацию);

2-й календарный год применения упрощенной системы:

- упаковочная линия — 144 000 руб. (480 000 руб.  $\times$  30%);
- металлический сейф — 15 000 руб. (150 000 руб. : 10 лет);

3-й календарный год применения упрощенной системы:

- упаковочная линия — 96 000 руб. (480 000 руб.  $\times$  20%);
- металлический сейф — 15 000 руб. (150 000 руб. : 10 лет).

В последующие годы ЗАО «Пончик» будет списывать только стоимость металлического сейфа (15 000 руб. в год) при условии, что новые основные средства не приобретаются.

В перечень расходов для упрощенной системы включаются расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, которые списываются с учетом положений **п. 3 ст. 346.16 НК РФ**.

Перечень расходов для упрощенной системы является **закрытым**, т. е. расходы, не указанные в **ст. 346.16 НК РФ**, не принимаются во внимание при расчете единого налога.

### 6.3.5. Расчет единого налога

Расчет налога зависит от выбранного объекта налогообложения.

Если объектом налогообложения являются **доходы**, то расчет налога производится по ставке **6%**<sup>1</sup>:

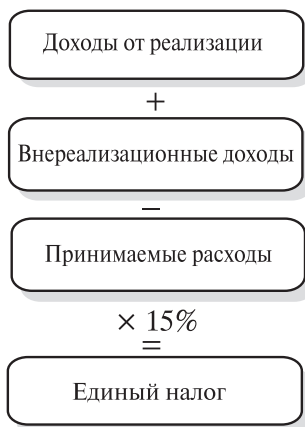
<sup>1</sup> Начиная с 1 января 2016 г. региональные власти могут снизить ставку до 1%.

## Расчет налога, когда объект налогообложения — доходы



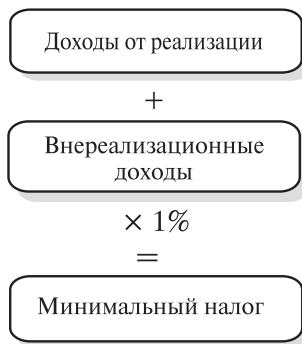
## Расчет налога, когда объект налогообложения — доходы минус расходы

Если объектом налогообложения являются **доходы, уменьшенные на величину расходов**, то расчет налога производится по ставке **15%**<sup>1</sup>:



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:

<sup>1</sup> Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от **5** до **15%** в зависимости от категорий налогоплательщиков.



### ПРИМЕР 6.9

*Упрощенная система налогообложения. Порядок исчисления минимального налога*

ЗАО «Пончик» выбрало объектом налогообложения разницу между доходами и расходами.

Сумма доходов от реализации и внереализационных доходов за текущий год составила 500 000 руб., а сумма расходов — 490 000 руб. Все понесенные расходы могут уменьшать налогооблагаемую базу.

Налоговая база равна 10 000 руб. (500 000 – 490 000).

Единый налог составит 1500 руб. (10 000 руб. × 15%).

Минимальный налог равен 5000 руб. (500 000 руб. × 1%).

Поскольку минимальный налог оказался больше единого налога, рассчитанного в общем порядке, в бюджет следует уплатить 5000 руб.

Разница между суммой исчисленного минимального налога и суммой единого налога, исчисленного в общем порядке, составляет 3500 руб. и подлежит включению в расходы следующего года.

## 6.3.6. Патентная система налогообложения

**С 1 января 2013 г.** для индивидуальных предпринимателей вместо УСН на основе патента введен новый специальный режим налогообложения — патентная система (гл. 26.5 НК РФ).

Патент выдается на срок от одного до двенадцати месяцев в пределах календарного года.

С 2014 г. физлицо может применять ПСН со дня государственной регистрации в качестве предпринимателя. Для этого заявление на получение патента нужно подать в инспекцию по месту жительства одновременно с документами,



предусмотренными для регистрации. В данном случае действие патента начинается со дня регистрации индивидуального предпринимателя.

Для применения патентной системы средняя численность наемных работников, привлекаемых предпринимателем по всем видам осуществляемой деятельности, не должна превышать **15 человек**, а объем годовой выручки, полученной от деятельности в рамках патентной и упрощенной систем, — **60 млн руб.**<sup>1</sup>

Подлежащий уплате налог исчисляется как доля в размере **6%** от установленного субъектом РФ потенциально возможного к получению предпринимателем годового дохода по определенному виду деятельности.

Узнать стоимость патента можно в налоговой инспекции интересующего вас региона, а можно самостоятельно найти в Интернете региональные законы по патентной системе налогообложения. Эти законы устанавливают для своих территорий потенциально возможный годовой доход для разрешенных патентом видов деятельности.

Верхняя планка такого дохода ограничена 1 млн руб., с 2015 г. ограничение минимального дохода было снято. Для целей патентной системы налогообложения введено понятие коэффициента-дефлятора — в 2019 г. он равен 1,518. Этот коэффициент не учитывают при расчете стоимости патента, но он увеличивает сумму минимального и максимального размера потенциально возможного годового дохода (ПВГД). Таким образом, в 2019 г. такой доход для патентной системы налогообложения в общем случае мог быть указан в максимальной сумме до 1 518 000 руб.

Регионы имеют право увеличивать максимальный размер потенциально возможного годового дохода до десяти раз. ПВГД может быть увеличен:

- до трех раз — для автотранспортных услуг, техобслуживания и ремонта транспорта;
- до пяти раз — по всем видам патентной деятельности в городах с населением свыше 1 млн человек;

---

<sup>1</sup> Данный лимит установлен в отношении суммарного дохода от патентной деятельности и применения упрощенной системы налогообложения.

- до десяти раз — для сдачи в аренду недвижимости, розничной торговли и общепита.

При расчете стоимости патента в некоторых случаях учитывают и такие показатели, как численность работников, площадь торгового зала или зала обслуживания, количество транспортных средств, арендная площадь.

Начиная с 2015 г. регионом для патентной системы налогообложения является муниципальное образование, а значит, стоимость патента может заметно различаться в пределах одного края, области или республики.

Налоговым периодом признается срок, на который выдан патент, или период с даты начала его действия до даты досрочного прекращения предпринимательской деятельности.

В отношении патентов, выданных на период менее шести месяцев, налог уплачивается в срок **не позднее 25 календарных дней** после начала его действия. Если период действия патента составляет не менее полгода, то в указанный срок уплачивается только треть исчисленной суммы налога, а оставшаяся часть должна быть перечислена в бюджет не позднее 30 календарных дней до даты окончания налогового периода.

Применяющие патентную систему предприниматели ведут налоговый учет доходов **кассовым методом** в книге учета доходов по патентной системе.

При применении патентной системы индивидуальные предприниматели **вправе не вести бухгалтерский учет**.

Стоимость патента не уменьшается на сумму страховых взносов.

Предприниматель, применяющий патентную систему налогообложения, не освобождается от уплаты налога на имущество физлиц в отношении имущества, используемого в облагаемой в рамках ПСН деятельности и включенного в перечень, который определяется в соответствии с **п. 7 ст. 378.2 НК РФ** с учетом предусмотренных в **абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ** особенностей.

### 6.3.7. Сроки уплаты единого налога

Сумма налога за текущий год должна быть перечислена в бюджет не позднее:

- **31 марта следующего года** — юридическими лицами;
- **30 апреля следующего года** — индивидуальными предпринимателями.

При этом в течение года единый налог уплачивается авансовыми платежами. Сумма авансовых платежей перечисляется в бюджет **не позднее 25 дней** по окончании I квартала, полугодия и 9 месяцев отчетного года. Порядок ее расчета зависит от выбранного объекта налогообложения.

#### Уплата налога, если объект налогообложения — доходы

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода. Доходы определяются нарастающим итогом с начала года. Ранее внесенные авансовые платежи принимаются к зачету (например, из суммы авансовых платежей за полугодие вычитаются авансовые платежи за I квартал).

Суммы авансовых платежей уменьшаются на страховые взносы по обязательному страхованию и оплату больничных листов. При этом максимальное уменьшение не может быть больше **50%** от первоначальной суммы.

ЗАО «Пончик» перешло на упрощенную систему и использует в качестве объекта налогообложения полученный доход. Сумма доходов за I квартал текущего года составила 240 000 руб., за полугодие — 620 000 руб. За соответствующие периоды уплачены страховые взносы на обязательное страхование в размере 16 800 и 34 800 руб.

Сумма единого налога за I квартал равна:

$$240\,000 \text{ руб.} \times 6\% = 14\,400 \text{ руб.}$$

Авансовый платеж не может быть уменьшен более чем на 50%:

$$14\,400 \text{ руб.} \times 50\% = 7200 \text{ руб.}$$

Таким образом, ЗАО «Пончик» должно внести авансовый платеж налога по итогам I квартала в сумме 7200 руб. (14 400 – 7200).

Расходы на обязательное страхование остаются частично не зачтенными:

#### ПРИМЕР 6.10

*Упрощенная система налогообложения. Расчет авансовых платежей*

16 800 руб. – 7200 руб. = 9600 руб. Единый налог за полугодие равен: 620 000 руб.  $\times$  6% = 37 200 руб.

Авансовый платеж не может быть уменьшен более чем на 50%, т. е. на 18 600 руб. (37 200 руб.  $\times$  50%).

К уплате в бюджет за полугодие причитается 18 600 руб. При этом надо зачесть авансовый платеж, внесенный за I квартал текущего года, т. е. за полугодие надо уплатить единый налог в сумме 11 400 руб. (18 600 – 7200).

Часть расходов на обязательное страхование в сумме 16 200 руб. (34 800 – 18 600) при этом не засчитывается.

### **Уплата налога, если объект налогообложения — доходы минус расходы**

Сумма авансового платежа рассчитывается исходя из ставки налога и фактически полученных доходов за минусом расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала года.

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование относятся в данном случае к расходам.

#### **ПРИМЕР 6.11**

*Упрощенная система налогообложения. Расчет авансовых платежей*

В условиях **примера 6.10** предположим, что у ЗАО «Пончик» были расходы только в виде заработной платы и начисления страховых взносов.

Расходы на оплату труда в I квартале составили 120 000 руб., пенсионные взносы — 16 800 руб. Расходы на оплату труда за полугодие составили 248 572 руб., начисленные пенсионные взносы — 34 800 руб.

Рассчитаем налоговую базу за I квартал — 103 200 руб. (240 000 руб. – 120 000 руб. – 16 800 руб.).

Сумма квартального авансового платежа — 15 480 руб. (103 200 руб.  $\times$  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.  $\times$  15%).

При этом нужно зачесть авансовый платеж, уплаченный за I квартал. Поэтому авансовый платеж по единому налогу за полугодие составит 35 014 руб. (50 494 – 15 480).

Годовую декларацию по единому налогу организации подают до **31 марта следующего года**, а предприниматели — до **30 апреля следующего года**.

## 6.4. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

---

### 6.4.1. Сущность единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД)

Специальный режим налогообложения в виде единого налога на вмененный доход применяется в отношении доходов от определенных видов предпринимательской деятельности (подробнее см. п. 6.4.2).

ЕНВД вводят на своей территории представительные (законодательные) органы городов федерального значения, муниципальных районов и городских округов. Они же и выбирают из специального перечня, приведенного в **ст. 346.26 НК РФ**, виды предпринимательской деятельности, облагаемые ЕНВД.

**До 1 января 2013 г.**, если деятельность юридического лица или индивидуального предпринимателя была включена в перечень видов деятельности, облагаемых ЕНВД на данной территории, то переход на уплату ЕНВД с доходов по данной деятельности производился **в обязательном порядке** вне зависимости от желания налогоплательщика<sup>1</sup>. **Начиная с 1 января 2013 г.** такой переход носит **добровольный характер**.

**Для юридических лиц уплата ЕНВД заменяет:**

- налог на прибыль;
- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации);
- налог на имущество организаций<sup>2</sup>;

---

<sup>1</sup> С 1 января 2009 г. по 1 января 2013 г. организации, в которых **среднесписочная** численность работников за прошлый год превышала 100 человек, не могут быть переведены на уплату ЕНВД. Начиная с 1 января 2013 г. в расчет берется средняя численность работников (включая работников по трудовым договорам и договорам подряда). Также не могут быть переведены на уплату ЕНВД организации, в которых доля участия других организаций составляет **более 25%** (за некоторыми исключениями).

<sup>2</sup> Освобождение от налога на имущество касается только объектов, используемых в облагаемой данным налогом деятельности. Согласно изменениям в п. 4 ст. 346.26 НК РФ, указанное освобождение не распространяется на объекты недвижимости, в отношении которых база по налогу

Вышеуказанное освобождение предоставляется только в отношении прибыли, операций, имущества и выплат, **непосредственно связанных** с ведением тех видов предпринимательской деятельности, которые облагаются ЕНВД.

#### **ПРИМЕР 6.12**

*Единый налог на  
вмененный доход.  
Общие положения*

ЗАО «Кот и Пес» осуществляет следующие виды деятельности:

- оказание ветеринарных услуг;
- розничная торговля кормами для животных через палатки;
- организация выставок собак и кошек элитных пород.

ЗАО «Кот и Пес» перешло на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в отношении ветеринарных услуг и розничной торговли кормами.

ЗАО не уплачивает налог на прибыль, НДС, налог на имущество только в отношении прибыли, операций, имущества и выплат, непосредственно связанных с оказанием ветеринарных услуг и розничной торговлей кормами.

Прибыль от организации выставок облагается налогом на прибыль в общеустановленном порядке. Выручка от организации выставок также облагается НДС. На зарплату сотрудников, работающих на выставках, начисляют страховые взносы, а имущество, используемое на выставках, облагается налогом на имущество.

**Для индивидуальных предпринимателей уплата ЕНВД заменяет уплату:**

- налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных от предпринимательской деятельности);
- налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД)<sup>1</sup>;

---

на имущество организаций определяется как кадастровая стоимость. Перечень такого имущества содержится в п. 1 ст. 378.2 НК РФ.

<sup>1</sup> С 1 января 2015 г. из этого правила установлено исключение: данное освобождение не распространяется на объекты обложения налогом на имущество физлиц, включенные в перечень, который определяется в соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК РФ с учетом предусмотренных в абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ особенностей.

Речь идет о следующем имуществе:

— административно-деловые и торговые центры (комплексы) и помещения в них, а также нежилые помещения, предназначенные либо фактически используемые для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания, перечень которых устанавливает уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ (подп. 1 и 2 п. 1, п. 7 ст. 378.2 НК РФ);

- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации).

Вместо вышеупомянутых налогов в бюджет перечисляется **ЕНВД**.

Налоги, не вошедшие в указанный перечень, уплачиваются организациями и предпринимателями, переведенными на уплату ЕНВД, в общем порядке наряду со **взносами на обязательное страхование**.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, переведенных на уплату ЕНВД, сохраняется действующий порядок ведения **кассовых операций** и порядок представления **статистической отчетности**. Они также не освобождаются от исполнения **обязанностей налоговых агентов**.

ЗАО «Винни-Пятачок», осуществляющее розничную торговлю медом с лотков, перешло на уплату ЕНВД с 1 января текущего года.

В феврале была произведена закупка по импорту упаковки для меда. ЗАО было вынуждено уплатить НДС при ввозе указанной упаковки, несмотря на тот факт, что уплата единого налога (в общем случае) заменяет уплату НДС.

ЗАО является налоговым агентом по НДФЛ с зарплаты своих сотрудников (т. е. удерживает и перечисляет НДФЛ в бюджет). ЗАО также платит взносы на обязательное страхование своих сотрудников.

#### ПРИМЕР 6.13

*Единый налог на вмененный доход.  
Общие положения*

### 6.4.2. Виды предпринимательской деятельности, подлежащие обложению ЕНВД

Статья 346.26 НК РФ содержит закрытый перечень видов предпринимательской деятельности, по которым может производиться уплата ЕНВД. Этот перечень содержит **все** возможные виды деятельности, которые могут облагаться ЕНВД.

---

— объекты недвижимого имущества, образованные в течение года в результате раздела или иного соответствующего законодательству РФ действия с объектами недвижимого имущества, включенными в упомянутый перечень, если такие объекты отвечают требованиям **ст. 378.2 НК РФ (абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ)**.

В отношении перечисленных объектов с 1 января 2015 г. в силу **п. 3 ст. 402 НК РФ** база по налогу на имущество физлиц рассчитывается как их кадастровая стоимость с применением налоговой ставки в размере, установленном нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения) и не превышающем 2%.

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<sup>1</sup>;
- оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок);
- оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов (при условии использования для указанных целей не более 20 транспортных средств);
- розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли;
- розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети;
- оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания<sup>2</sup>;

<sup>1</sup> **С 1 января 2013 г.** — также указанные услуги в отношении мототранспорта.

<sup>2</sup> **С 1 января 2009 г.** учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения, осуществляющие общественное питание в объектах с залами обслуживания, могут быть переведены на ЕНВД, если эта деятельность не является неотъемлемой частью процесса функционирования указанных учреждений.



- оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;
- распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;
- размещение рекламы на транспортных средствах;
- оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 кв. м;
- оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;
- оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

**Статья 346.27 НК РФ** подробно раскрывает смысл отдельных понятий, используемых выше («стационарное торговое место», «бытовые услуги», «разносная торговля» и т. д.).

Салон-парикмахерская «Золотой Локон» оказывает населению следующие услуги:

- парикмахерские;
- косметолога и визажиста.

Кроме того, салон осуществляет продажу населению парфюмерно-косметической продукции, а также продает своим клиентам соки и коктейли.

Салон может перейти на уплату ЕНВД по основным услугам, а также по доходам от розничной торговли и общественного питания при условии, что уплата ЕНВД по данным видам деятельности установлена на данной территории и соблюдены ограничения по размерам торговых площадей.

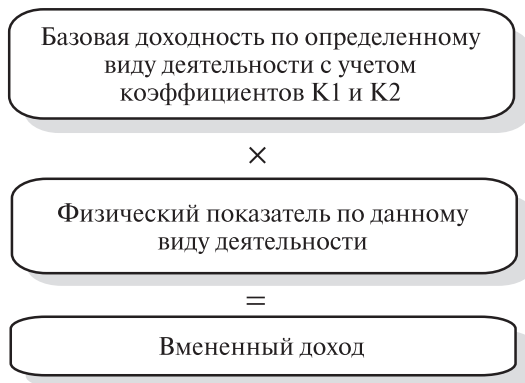
#### **ПРИМЕР 6.14**

*Единый налог на  
вмененный доход.  
Виды деятель-  
ности, облагаемые  
налогом*

### 6.4.3. Объект обложения ЕНВД. Расчет вмененного дохода

Объектом налогообложения при применении ЕНВД является **вмененный доход налогоплательщика (ст. 346.29 НК РФ)**.

Схема расчета вмененного дохода выглядит следующим образом:



**Статья 346.27 НК РФ** определяет вмененный доход как «**потенциально возможный доход налогоплательщика**», рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на его получение.

Базовая доходность для каждого вида деятельности, облагаемого ЕНВД, установлена в **ст. 346.29 НК РФ**. Например, при оказании бытовых услуг доходность установлена в размере 7500 руб. на одного работника (**табл. 6.1**).

**Базовая доходность корректируется на поправочные коэффициенты K1 и K2**, которые будут объяснены в следующем пункте.

Под **физическими показателями по видам деятельности** подразумеваются количество работников, площадь торгового зала, количество транспортных средств и т. д. в зависимости от конкретного типа деятельности. Например, если оказанием бытовых услуг на предприятии занимаются 10 человек, то сумма вмененного дохода за месяц будет равна 75 000 руб. (базовая доходность на 1 человека, умноженная на 10).

**ТАБЛИЦА 6.1**

**Базовая доходность отдельных видов деятельности,  
облагаемых ЕНВД**

<b>Вид предпринимательской деятельности</b>	<b>Физические показатели</b>	<b>Базовая доходность в месяц, руб.</b>
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала, кв. м	1800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь и торговые места в которой не превышают 5 кв. м	Торговое место	9000
Общественное питание через залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей, кв. м	1000
Общественное питание без залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля наружной рекламы, кв. м	3000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля экспонирующей поверхности, кв. м	4000

Под **количеством работников** понимается среднесписочная численность всех работников за каждый календарный месяц налогового периода (в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера).

В случае если в течение налогового периода у налогоплательщика изменилась величина физического показателя, при исчислении суммы единого налога он учитывает указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя.

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого осуществлена государственная регистрация налогоплательщика, рассчитывается исходя из количества полных месяцев начиная с месяца, следующего за месяцем регистрации.

#### **6.4.4. Применение поправочных коэффициентов**

Базовая доходность (см. п. 6.4.3) подлежит корректировке (умножению) на поправочные коэффициенты **K1** и **K2**.

**Коэффициент K1** — устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде<sup>1</sup>.

**Коэффициент K2** — корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период времени осуществления деятельности, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля наружной рекламы и иные особенности.

**Конкретные значения корректирующего коэффициента K2** определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными (законодательными) органами городов федерального значения, органами муниципальных районов, городских округов на календарный год и могут быть установлены в пределах от **0,005 до 1 включительно**.

---

<sup>1</sup> На 2019 г. значение коэффициента-дефлятора K1 установлено как 1,915.

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, в марте — 8 человек.

Значения коэффициентов (условные):  $K_1 = 1,915$ ;  $K_2 = 0,3$ .

Базовая доходность для данного вида деятельности составляет 7500 руб. на 1 работника (условно).

Расчет вмененного дохода начинается с февраля (т. е. с месяца, следующего за месяцем регистрации).

Вмененный доход за февраль — 21 544 руб. ( $7500 \text{ руб.} \times 5 \text{ человек} \times 1,915 (K_1) \times 0,3 (K_2)$ ).

Вмененный доход за март — 34 470 руб. ( $7500 \text{ руб.} \times 8 \text{ человек} \times 1,915 (K_1) \times 0,3 (K_2)$ ).

#### ПРИМЕР 6.15

*Единый налог на вмененный доход.  
Применение корректирующих коэффициентов*

### 6.4.5. Порядок уплаты единого налога

Налоговым периодом по ЕНВД признается **квартал**.

Ставка единого налога устанавливается в размере **15% от вмененного дохода**<sup>1</sup>.

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 налоговые органы 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.

<sup>1</sup> Местные органы власти вправе снижать ставку до 7,5%.

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: 20 228 руб.

Вмененный доход за март: 32 364 руб.

Всего вмененный доход: 52 592 руб.

ЕНВД:  $52\,592 \text{ руб.} \times 15\% = 7889 \text{ руб.}$

## ЗАДАЧИ

Остатки на счетах **бухгалтерского учета** ЗАО «Винни-Пятачок» составляют, тыс. руб.:

	На 01.01	На 01.02	На 01.03	На 01.04
Основные средства (счет 01)	1700	1800	2400	3000
Нематериальные активы (счет 04)	657	795	795	920
Вложения во внеоборотные активы (счет 08)	645	1200	1400	1456
Материалы (счет 10)	202	305	123	344
Износ основных средств (счет 02)	700	800	1000	1500
Износ нематериальных активов (счет 04)	200	245	290	315

**В налоговом учете** отражены следующие данные по амортизации основных средств и нематериальных активов, тыс. руб.:

	На 01.01	На 01.02	На 01.03	На 01.04
Износ основных средств (счет 02)	850	900	1200	1500
Износ нематериальных активов (счет 04)	300	445	490	515

Ставка налога на имущество — 2,2%.

**Рассчитайте сумму авансового платежа по налогу на имущество за I квартал.**

Средняя стоимость имущества ЗАО «Винни-Пятачок», облагаемого налогом на имущество, составляет, тыс. руб.:

	На 01.01	На 01.02	На 01.03	На 01.04
Средняя стоимость	1700	1800	2400	2200

Ставка налога на имущество — 2,2%.

**1. Рассчитайте суммы авансовых платежей по налогу на имущество за I, II, III кварталы.**

**2. Рассчитайте сумму платежа по налогу на имущество за год.**

### ЗАДАЧА 6.1

*Цель: рассчитать среднюю стоимость имущества за квартал и сумму авансового платежа по налогу на имущество*

### ЗАДАЧА 6.2

*Цель: рассчитать авансовые платежи по налогу на имущество и сумму налога за год*

### ЗАДАЧА 6.3

*Цель: рассчитать сумму транспортного налога в целом за год*

ЗАО «Винни-Пятачок» имеет на балансе три зарегистрированных транспортных средства: два автомобиля и яхту. Мощности транспортных средств:

- автомобиль № 1 — 80 л. с;
- автомобиль № 2 — 130 л. с;
- яхта — 120 л. с.

Ставки налога, установленные в данном регионе, следующие:

- для автомобилей с мощностью двигателя до 100 л. с. — 5 руб./л. с.;
- для автомобилей с мощностью двигателя свыше 100 л. с. до 150 л. с. включительно — 7 руб./л. с.;
- для яхты — 20 руб./л. с.

ЗАО «Винни-Пятачок» ставило на учет и снимало с учета имеющиеся у него транспортные средства в следующие сроки:

- автомобиль № 1 — поставлен на учет 1 января текущего года, снят с учета 31 января текущего года;
- автомобиль № 2 — поставлен на учет 30 марта текущего года, снят с учета 5 декабря текущего года;
- яхта — поставлена на учет 3 июля текущего года, по состоянию на конец года с учета не снята.

**Рассчитайте сумму транспортного налога в целом за год.**

### ЗАДАЧА 6.4

*Цель: рассчитать авансовые платежи по транспортному налогу и сумму налога за год*

В текущем году ЗАО «Винни-Пятачок» приобрело два легковых автомобиля:

- автомобиль № 1 мощностью 120 л. с. был зарегистрирован 14 февраля;
- автомобиль № 2 мощностью 160 л. с. был зарегистрирован 21 июня.

В соответствии с региональным законом ЗАО обязано перечислять авансовые платежи по транспортному налогу.

Ставка налога на автомобили мощностью от 100 до 150 л. с. составляет 35 руб./л. с., а на автомобили мощностью от 150 до 200 л. с. — 50 руб./л. с. (ставки условные).

**Рассчитайте авансовые платежи транспортного налога и сумму платежа за год.**

### ЗАДАЧА 6.5

*Цель: понять правила списания расходов на приобретение основных средств при применении упрощенной системы налогообложения*

ЗАО «Иван Fedoroff» перешло на упрощенную систему налогообложения с 1 января текущего года. На момент перехода у ЗАО числились следующие основные средства:

- копировальное устройство со сроком полезного использования 3 года и остаточной стоимостью 39 000 руб.;
- типографское оборудование со сроком полезного использования 10 лет и остаточной стоимостью 960 000 руб.;



- пресс со сроком полезного использования 20 лет и остаточной стоимостью 300 000 руб.

В 1-й год применения упрощенной системы ЗАО «Иван Fedoroff» приобрело новый печатный станок стоимостью 400 000 руб. (в том числе НДС) со сроком полезного использования 5 лет.

**Определите порядок отражения в учете расходов по имеющимся и приобретенным основным средствам ЗАО «Иван Fedoroff» в первый, второй и третий годы применения упрощенной системы налогообложения.**

ЗАО «Осел Иа» применяет упрощенную систему налогообложения.

Сумма доходов от реализации за текущий год составила 700 000 руб., внереализационных доходов — 300 000 руб., а сумма расходов — 980 000 руб. Все понесенные расходы могут уменьшать налогооблагаемую базу.

**1. Рассчитайте сумму единого налога при условии, что объектом налогообложения являются доходы.**

**2. Рассчитайте сумму единого налога при условии, что объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов.**

**3. Объясните, куда относится разница между реальным и минимальным единым налогом.**

ЗАО «Осел Иа» перешло на упрощенную систему, объектом налогообложения является полученный доход. Сумма доходов за I квартал текущего года составила 480 000 руб., за полугодие — 1 240 000 руб. За соответствующие периоды уплачены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 34 000 и 70 000 руб.

**1. Рассчитайте сумму авансового платежа по единому налогу за I квартал.**

**2. Рассчитайте сумму авансового платежа по единому налогу за полугодие.**

Фирма «Пятое колесо» осуществляет следующие виды предпринимательской деятельности:

- 1) оптовую торговлю автомобилями;
- 2) розничную торговлю автомобилями в салоне площадью торгового зала 300 кв. м;
- 3) ремонт и техническое обслуживание автомобилей;
- 4) мойку автомобилей;
- 5) оказание услуг по хранению автомобилей на платной стоянке площадью 500 кв. м;

#### ЗАДАЧА 6.6

*Цель: понять правила расчета минимального налога при применении упрощенной системы налогообложения*

#### ЗАДАЧА 6.7

*Цель: понять правила расчета авансовых платежей единого налога при применении упрощенной системы налогообложения*

#### ЗАДАЧА 6.8

*Цель: понять виды деятельности, по которым возможен переход на уплату ЕНВД*

- 6) оказание услуг по перевозке грузов (количество автомобилей в собственности — 10, в аренде — еще 12);
- 7) розничную торговлю моторными маслами и техническими жидкостями через киоски на автостоянках;
- 8) размещение наружной рекламы на грузовом автотранспорте;
- 9) размещение наружной рекламы на мойках и киосках, принадлежащих фирме;
- 10) продажу напитков и бутербродов на автостоянках.

**1. Определите виды предпринимательской деятельности, которые потенциально могут облагаться ЕНВД.**

**2. Объясните, почему остальные виды деятельности не облагаются ЕНВД.**

### **ЗАДАЧА 6.9**

*Цель: понять порядок расчета ЕНВД*

Фирма «Пятое колесо» оказывает услуги по мойке автотранспорта. Предприятие зарегистрировано в январе текущего года. Среднее количество работников фирмы составило: в январе — 9 человек, в феврале — 15 человек, в марте — 24 человека.

Значение коэффициентов (условные):  $K_1 = 1,915$ ;  $K_2 = 0,6$ .

Базовая доходность для данного вида деятельности составляет 12 000 руб. на 1 работника (условно).

**Определите сумму вмененного дохода и сумму ЕНВД.**

# **7**

## **УЧЕТ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ. УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ. НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ. ПОРЯДОК РЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ**

---

### **Основные цели этой главы**

1. Ознакомить вас с правилами постановки налогоплательщиков на учет в налоговых органах.
2. Объяснить вам правила представления налоговых деклараций и внесения в них исправлений.
3. Дать вам представление о правилах уплаты и возврата налогов.
4. Ознакомить вас с правилами проведения налоговых проверок и оформления их результатов.
5. Разъяснить вам принципы взыскания налогов, пеней, штрафов.
6. Изложить порядок обжалования неправомерных действий налоговых органов.

### **7.1. ПОСТАНОВКА НА УЧЕТ В НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ**

---

#### **7.1.1. Порядок учета юридических и физических лиц в налоговых органах**

Порядок постановки на учет в налоговых органах (далее — налоговый учет) и снятия с налогового учета регулируется ст. 83 и 84 НК РФ (табл. 7.1).

Все организации и индивидуальные предприниматели **обязаны** встать на учет в налоговых органах.

Постановка на налоговый учет осуществляется по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Организация, имеющая обособленные подразделения, недвижимое имущество и (или) транспортные средства, обязана встать на учет в налоговых органах как по своему местонахождению, так и по местонахождению каждого подразделения и местонахождению имущества.

Министерством финансов РФ установлены особенности налогового учета иностранных организаций и граждан, а также крупнейших налогоплательщиков.

**Физические лица**, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, **не обязаны** самостоятельно вставать на учет в налоговых органах.

**ТАБЛИЦА 7.1**  
**Место постановки юридических и физических лиц, а также их имущества и транспортных средств на учет в налоговых органах**

<b>Налогоплательщики</b>	<b>Местонахождение налогового органа</b>
Российские юридические лица	Место регистрации юридического лица
Обособленные подразделения российских юридических лиц	Местонахождение обособленного подразделения
Индивидуальные предприниматели	Место жительства
Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями	Место жительства
Юридические и физические лица в отношении принадлежащего им недвижимого имущества и (или) транспортных средств	<p>Морские, речные и воздушные транспортные средства — место (порт) приписки (при его отсутствии — место государственной регистрации или местонахождение (место жительства) собственника имущества).</p> <p>Другие транспортные средства — место государственной регистрации или местонахождение (жительства) собственника.</p> <p>Иное недвижимое имущество — место фактического нахождения имущества</p>

1. ЗАО «Пончик», зарегистрированное в Москве, открыло филиал в Самаре.  
ЗАО «Пончик» обязано встать на налоговый учет в Самаре.
2. Рома Пончиков работает в ЗАО «Пончик» директором. Обязанность Ромы — самостоятельно встать на налоговый учет в качестве физического лица НК РФ не предусмотрена. Однако Рома может сделать это добровольно, чтобы получить ИНН.
3. ЗАО «Пончик», зарегистрированное в Москве, приобрело в собственность коттедж в Ярославле. ЗАО «Пончик» должно встать на налоговый учет в Ярославле в отношении данного недвижимого имущества.

#### ПРИМЕР 7.1

*Постановка на  
учет в налоговых  
органах*

### 7.1.2. Идентификационный номер налогоплательщика

Каждому налогоплательщику при постановке на налоговый учет присваивается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) (п. 7 ст. 84 НК РФ). Этот номер указывается:

- во всех уведомлениях, направляемых налогоплательщику налоговыми органами;
- в декларациях и документах, подаваемых налогоплательщиком в налоговые органы (исключение сделано только для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, которые могут указывать свои персональные данные вместо ИНН).

Пенсионерка Валерия Сапожникова продала свою дачу в прошлом году и обязана представить налоговую декларацию по НДФЛ к 30 апреля текущего года. Валерия отказывается от получения ИНН по религиозным соображениям. На основании п. 7 ст. 84 НК РФ она вправе не указывать ИНН в представляемой ею декларации. Однако Валерия должна указать в декларации все необходимые персональные данные (Ф. И. О., место регистрации, паспортные данные).

#### ПРИМЕР 7.2

*Идентификацион-  
ный номер налого-  
плательщика*

### 7.1.3. Ответственность, предусмотренная НК РФ за нарушение сроков и уклонение от постановки на учет в налоговых органах

Ответственность за нарушение сроков и уклонение от постановки на учет в налоговых органах предусмотрена ст. 116 НК РФ (табл. 7.2).

**ТАБЛИЦА 7.2**  
**Ответственность за нарушение сроков и уклонение**  
**от постановки на учет в налоговых органах**

Вид налогового правонарушения	Ответственность
Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе	Штраф <b>10 000 руб.</b> (п. 1 ст. 116 НК РФ)
Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе	Штраф в размере <b>10%</b> от доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет, но <b>не менее 40 000 руб.</b> (п. 2 ст. 116 НК РФ)

## 7.2. НАЛОГОВЫЕ ДЕКЛАРАЦИИ: ПРЕДСТАВЛЕНИЕ, ИСПРАВЛЕНИЯ

### 7.2.1. Представление налоговой декларации

**Пункт 1 ст. 80 НК РФ** дает следующее определение налоговой декларации: *«Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога».*

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком.

Не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по уплате налога в связи с применением специальных налоговых режимов.

#### ПРИМЕР 7.3

*Налоговые  
декларации*

В текущем году ЗАО «Пончик» перешло на упрощенную систему налогообложения. ЗАО «Пончик» не представляет в налоговые органы декларации по налогу на прибыль, НДС, налогу на имущество, так как все эти налоги заменяет единый налог.

При отсутствии финансово-хозяйственной деятельности, а также в иных случаях, предусмотренных НК РФ, налогоплательщик представляет налоговую декларацию по упрощенной форме, утверждаемой Министерством финансов РФ.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых на 1 января текущего календарного года **превышает 100 человек**, представляют налоговые декларации в налоговый орган в электронном виде<sup>1</sup>.

Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Налоговая декларация представляется с указанием идентификационного номера налогоплательщика, если иное не предусмотрено НК РФ (см. п. 7.1.2).

Налоговая декларация по конкретному налогу представляется в сроки, установленные НК РФ для данного налога.

Заявление о постановке налогоплательщика на учет, сведения, связанные с учетом налогоплательщика, информация и документы по запросам налоговых органов могут быть представлены в налоговый орган в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи и заверены электронной цифровой подписью налогоплательщика.

### **7.2.2. Внесение исправлений в налоговые декларации**

Если после подачи налоговой декларации налогоплательщик обнаружит в ней какие-либо ошибки и неточности, которые

---

<sup>1</sup> Начиная с 1 января 2014 г. плательщики НДС (в том числе являющиеся налоговыми агентами) обязаны представлять декларации по данному налогу только в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (п. 5 ст. 174 НК РФ).

привели к **занижению** суммы налога, подлежащего уплате, то налогоплательщик **обязан** подать исправленную налоговую декларацию.

Если обнаруженные ошибки **не привели** к занижению итоговой суммы налога, то налогоплательщик **вправе** подать исправленную налоговую декларацию.

Как правило, ошибки в налоговой декларации связаны с **нарушениями правил учета доходов и расходов** (подробнее см. п. 7.2.4).

#### ПРИМЕР 7.4

*Исправление налоговых деклараций*

В мае текущего года бухгалтер ЗАО «Пончик» обнаружил ошибку в декларации по НДС, представленной ЗАО за I квартал.

**Вариант 1.** В результате данной ошибки сумма НДС, подлежащая уплате за I квартал, оказалась заниженной. В этой ситуации ЗАО «Пончик» обязано подать уточненную декларацию по НДС за I квартал.

**Вариант 2.** В результате данной ошибки сумма НДС, подлежащая уплате за I квартал, оказалась завышенной. В этой ситуации ЗАО «Пончик» вправе подать уточненную декларацию по НДС за I квартал. Исправления могут быть также сделаны в текущем периоде (т. е. во II квартале).

Решение вопроса о применении к налогоплательщику меры ответственности зависит от того, когда была представлена уточненная налоговая декларация.

**Вариант 1.** Уточненная налоговая декларация была представлена **до срока, установленного НК РФ для подачи декларации по данному налогу**. В этом случае она фактически заменяет поданную декларацию по налогу. Меры ответственности не применяются.

#### ПРИМЕР 7.5

*Исправление налоговых деклараций*

ЗАО «Пончик» уплачивает НДС ежеквартально. Предельный срок, установленный НК РФ для подачи декларации по НДС, — не позднее 25-го числа месяца, следующего за окончанием отчетного периода (квартала).

ЗАО «Пончик» первый раз подало декларацию по НДС за I квартал текущего года 10 апреля. 15 апреля бухгалтер обнаружил неточности в поданной декларации, и 20 апреля была подана исправленная декларация.

Эта декларация рассматривается в качестве основной. Меры налоговой ответственности не применяются. Пени не возникают.



**Вариант 2.** Уточненная декларация подается **после срока подачи декларации, но до срока уплаты налога**. Меры ответственности не применяются, за исключением случая, когда налоговый орган обнаружил факт занижения суммы налога по первоначальной декларации до момента подачи исправленного варианта.

Рома Пончиков подал декларацию по НДФЛ за прошлый год 30 апреля текущего года (т. е. в последний день срока, установленного для подачи декларации).

Однако Рома не учел в составе доходов стоимость автомобиля, выигранного им в программе «Поле Чудес». Со стоимости этого автомобиля не был удержан НДФЛ, о чем организаторы шоу проинформировали налоговый орган.

Таким образом, факт занижения суммы налога был обнаружен налоговым органом, который потребовал от Ромы подать исправленную декларацию.

Даже если такая декларация будет представлена Ромой до срока уплаты НДФЛ, он уже не будет освобожден от налоговых санкций.

#### **ПРИМЕР 7.6**

*Исправление  
налоговых  
деклараций*

**Вариант 3.** Уточненная декларация подается **после срока подачи декларации и после срока уплаты налога**.

В этом варианте меры налоговой ответственности не применяются, если:

- 1) налогоплательщик уплатит недостающую сумму налога и соответствующие пени до момента подачи уточненной декларации;
- 2) уточненная декларация подана до того момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом ошибок в первоначальной декларации либо о назначении налоговой проверки по данному налогу за данный период.

Если данные первоначальной декларации уже проверялись в ходе выездной налоговой проверки и налоговый орган не обнаружил факта занижения суммы налога, то подача уточненной налоговой декларации не приводит к штрафам при условии уплаты налогоплательщиком недостающей суммы налога и пени до момента подачи уточненной декларации.

### ПРИМЕР 7.7

#### Исправление налоговых деклараций

В мае текущего года бухгалтер ЗАО «Пончик» обнаружил ошибку в декларации по НДС, представленной ЗАО за первый квартал прошлого года. В результате данной ошибки сумма НДС, подлежащая уплате за I квартал прошлого года, оказалась заниженной.

ЗАО за этот период уже проверялось налоговой инспекцией, которая не выявила нарушений налогового законодательства.

В этой ситуации ЗАО «Пончик» обязано подать уточненную декларацию по НДС за I квартал прошлого года. При этом если дополнительная сумма налога и соответствующие пени будут уплачены до момента подачи уточненной декларации, то меры налоговой ответственности (т. е. штрафы) к ЗАО «Пончик» применяться не будут.

Уточненная налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту учета по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения.

Вышеуказанные правила распространяются также на налоговых агентов в случаях обнаружения ими ошибок в ранее поданных ими налоговых расчетах.

### 7.2.3. Ответственность, предусмотренная НК РФ за нарушение сроков подачи налоговых деклараций

Ответственность за непредставление налоговой декларации предусмотрена ст. 119 НК РФ (табл. 7.3).

ТАБЛИЦА 7.3

#### Ответственность за непредставление налоговой декларации

Вид налогового правонарушения	Ответственность
Непредставление налоговой декларации в установленный срок	Штраф в размере <b>5%</b> от суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании данной декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но <b>не более 30%</b> указанной суммы и <b>не менее 1000 руб.</b> (ст. 119 НК РФ)

ЗАО «Пончик» представило налоговую декларацию по НДС за первый квартал текущего года 5 мая текущего года. Сумма налога — 60 000 руб. Срок подачи — 20 апреля (включительно).

Налоговая санкция за несвоевременное представление декларации будет составлять 5% за каждый неполный месяц просрочки, а именно 60 000 руб.  $\times$  5%  $\times$  2 (апрель, май) = 6000 руб.

#### ПРИМЕР 7.8

*Ответственность за нарушение сроков подачи налоговых деклараций*

### 7.2.4. Налоговые санкции за нарушение правил учета доходов и расходов

Статьей 120 НК РФ установлена ответственность за грубые нарушения организацией правил учета доходов и расходов и (или) объектов налогообложения, под которыми понимаются:

- отсутствие первичных документов;
- отсутствие счетов-фактур;
- отсутствие регистров бухгалтерского учета;
- систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное и неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций и имущества налогоплательщика.

ТАБЛИЦА 7.4

**Ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов и (или) объектов налогообложения**

Нарушение	Налоговая санкция
Грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода	Штраф в размере <b>10 000 руб.</b>
Те же деяния, совершенные в течение более одного налогового периода	Штраф в размере <b>30 000 руб.</b>
Те же деяния, если они повлекли за собой занижение налоговой базы	Штраф в размере <b>20%</b> от суммы неуплаченного налога, но <b>не менее 40 000 руб.</b>

## 7.3. УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГА

---

### 7.3.1. Прекращение обязанности по уплате налога

Согласно **ст. 44 НК РФ**, обязанность по уплате налога, в частности, прекращается:

- с уплатой налога налогоплательщиком;
- со смертью налогоплательщика — физического лица (**п. 3 ст. 44 НК РФ** предусмотрено погашение задолженности умершего его наследниками);
- с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации.

**Пунктом 3 ст. 45 НК РФ** установлено, что обязанность по уплате налога считается исполненной, в частности:

- с момента предъявления в банк поручения на перечисление налога при наличии на счете налогоплательщика достаточного денежного остатка;
- со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджет;
- со дня вынесения налоговым органом в соответствии с НК РФ решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;
- со дня удержания сумм налога налоговым агентом.

Если поручение на перечисление налога было отозвано налогоплательщиком или не исполнено банком (например, вследствие отсутствия достаточных денежных средств на счете или неверного указания плательщиком номера счета Федерального казначейства), то обязанность по уплате налога не считается исполненной. Аналогичный порядок действует в отношении средств на уплату налога, возвращенных физическому лицу.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания

на денежные средства на банковских счетах налогоплательщика (налогового агента) (**п. 1 ст. 46 НК РФ**).

Взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк налогоплательщика (налогового агента) поручения налогового органа на списание денежных средств с его счета. Данное поручение подлежит безусловному исполнению банком.

Долгое время налоговые органы не признавали обязанность налогоплательщика по уплате налога и сбора исполненной, если деньги перечислялись через неплатежеспособные банки и в бюджет не поступали. Однако арбитражные суды вставали на сторону организаций (при условии их добросовестности) и считали обязанность налогоплательщика по уплате налоговых платежей исполненной с момента списания таких сумм с банковского счета независимо от их перечисления банком в бюджет.

До **30.11.2016 г.** налоговое законодательство обязывало налогоплательщиков уплачивать налоги и сборы самостоятельно (**п. 1 ст. 45 НК РФ**). Однако в связи с вступлением в силу **Федерального закона от 30.11.2016 г. № 401-ФЗ** ситуация изменилась. Этим законом в **ст. 45 НК РФ** внесены поправки, благодаря которым уплачивать налоги, сборы и страховые взносы за организации, индивидуальных предпринимателей или физических лиц могут третьи лица.

Стоит заметить, что НК РФ не содержит каких-либо ограничений в части круга лиц, которые вправе уплатить налоги и сборы за налогоплательщиков. Таким образом, возможны различные варианты:

- организация может заплатить налоги и сборы за другую организацию, ИП или физическое лицо;
- индивидуальный предприниматель может перечислить налоги и сборы за другого ИП, организацию или физическое лицо;
- физическое лицо вправе оплатить налоги и сборы за другое физическое лицо, организацию или ИП.

### **7.3.2. Налоговые санкции за неуплату (неудержание, перечисление налога)**

Ответственность за неуплату (неудержание, перечисление) налога установлены **ст. 122 и 123 НК РФ (табл. 7.5)**.

**Таблица 7.5**  
**Налоговые санкции за неуплату**  
**(неудержание, неперечисление налога)**

Нарушение	Налоговая санкция
Неуплата или неполная уплата налога в результате занижения налоговой базы или иных правонарушений действий (бездействия)	Штраф в размере <b>20%</b> от суммы налога ( <b>п. 1 ст. 122 НК РФ</b> )
Те же действия, совершенные умышленно	Штраф в размере <b>40%</b> от суммы налога ( <b>п. 3 ст. 122 НК РФ</b> )
Неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом	Штраф в размере <b>20%</b> от суммы налога, подлежащей перечислению ( <b>ст. 123 НК РФ</b> )

### 7.3.3. Взыскание пени за просрочку уплаты налога

Пени за просрочку уплаты налога отнесены **ст. 72 НК РФ** к способам обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов. К другим способам относятся:

- залог имущества (**ст. 73 НК РФ**);
- поручительство (**ст. 74 НК РФ**);
- приостановление операций по счетам налогоплательщика (налогового агента) (**ст. 76 НК РФ**);
- арест имущества (**ст. 77 НК РФ**).

#### **Взимание пени за первые 30 календарных дней просрочки**

Взимание пени регулируется **ст. 75 НК РФ**, которая устанавливает, что за каждый день просрочки уплаты налога с налогоплательщика (налогового агента) взимается пеня в размере **1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ от суммы просроченной задолженности**<sup>1</sup>.

При расчете пени применяются ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшие во время существования просроченной задолженности.

<sup>1</sup> С 1 января 2016 г. ЦБ РФ не устанавливает самостоятельное значение ставки рефинансирования, она равна ключевой ставке ЦБ РФ.

Исчисление пеней начинается со дня, следующего за последним днем, установленным для уплаты налога, и заканчивается в день уплаты (включительно).

НДС по расчету за I квартал уплачен 5 мая.

#### ПРИМЕР 7.9

Срок уплаты НДС за I квартал (в части первого платежа) истекает 25 апреля. Начиная с 26 апреля и по 5 мая на сумму налога будут начисляться пени в размере 1/300 действующей ставки ЦБ РФ за каждый день просрочки.

*Пени за просрочку  
уплаты налога*

Начисление пеней прекращается в день уплаты налога (пени рассчитываются и за этот день) либо в день прекращения обязательства по уплате налога (пени также рассчитываются и за этот день).

Пеня не является налоговой санкцией и может быть взыскана с плательщиков в порядке, аналогичном порядку взыскания самого налога, т. е.:

- в бесспорном порядке — для налогоплательщиков-организаций;
- в судебном порядке — для физических лиц.

Бесспорное взыскание пеней для юридических лиц производится путем выставления им поручений, подлежащих обязательному исполнению банками.

#### Взимание пеней, начиная с 31-го дня просрочки

**С 1 октября 2017 г.** правила расчета пеней, установленные в п. 4 ст. 75 НК РФ, для организаций изменился. Новшества касаются недоимки, возникшей с **1 октября 2017 г.**

Начиная с этой даты, если просрочка у организации **превысит 30 календарных дней**, пени требуется рассчитывать следующим образом:

- исходя из **1/300** ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей **в период с 1-го по 30-й календарный день (включительно) такой просрочки**;
- исходя из **1/150** ставки рефинансирования ЦБ РФ, актуальной **в период начиная с 31-го календарного дня просрочки**.

При просрочке в 30 календарных дней или меньше пени начисляются по-прежнему, т. е. исходя из 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ.

**С 27 декабря 2018 г.** введены два новшества по расчету пеней:

- пени не должны быть больше недоимки, на которую их начисляют. Ранее такого ограничения не было;
- четко прописано, что пени нужно начислять в том числе и за день погашения недоимки. Этот пункт вызывал многочисленные споры между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Данные изменения введены Федеральным законом от 27.11.2018 г. № 424-ФЗ.

### **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.



Зачет производится по соответствующим видам налогов и сборов. Федеральные налоги будут засчитываться в счет федеральных, региональные — в счет региональных, местные — в счет местных (**абз. 2 п. 1 ст. 78 НК РФ**).

Например, налог на прибыль организаций является федеральным налогом (**п. 5 ст. 13 НК РФ**), однако уплачивается в два бюджета: федеральный и региональный (**п. 1 ст. 284 НК РФ**). Переплату по налогу на прибыль можно было учесть в счет недоимки по НДС, поскольку оба налога являются федеральными.

Обратная ситуация — переплату по налогу на прибыль нельзя учесть, поскольку налог на прибыль — федеральный, а налог на имущество организаций — региональный (**п. 1 ст. 14 НК РФ**).

## **7.4. НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ. ПОРЯДОК ВЗЫСКАНИЯ НАЛОГОВ, ПЕНЕЙ И ШТРАФОВ**

---

### **7.4.1. Камеральные налоговые проверки**

Предметом налоговых проверок является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Существует два вида налоговых проверок<sup>1</sup>:

- 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**.

---

<sup>1</sup> Крупные организации, которые соответствуют критериям по объему налоговых платежей, размеру годового дохода и стоимости активов, установленных в НК РФ, вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга, который по общему правилу исключает проведение камеральных и выездных проверок за период налогового мониторинга. Особенности проведения налогового контроля в форме налогового мониторинга установлены **разд. V.2 НК РФ (абз. 4 п. 1 ст. 82, п. 1.1 ст. 88, п. 5.1 ст. 89 НК РФ)**.

Камеральная налоговая проверка проводится по местонахождению налоговой инспекции. Какое-либо специальное решение на ее проведение не требуется. В ходе ее проверяются налоговые декларации (расчеты), представленные налогоплательщиком, а также документы, которые должны быть приложены к указанным декларациям (расчетам) согласно НК РФ.

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<sup>1</sup>.

Если налогоплательщик до окончания камеральной проверки представляет уточненную декларацию, то проверка первоначальной декларации прекращается и начинается новая камеральная проверка уточненной декларации (**п. 9.1 ст. 88 НК РФ**). В этом случае трехмесячный срок, установленный для проведения камеральной проверки, начинает отсчитываться с момента подачи уточненной декларации (**п. 2 ст. 88 НК РФ**). Документы, которые налоговый орган уже получил вместе с первоначальной декларацией, могут использоваться им в дальнейшем при осуществлении налогового контроля в отношении налогоплательщика (**п. 9.1 ст. 88 НК РФ**).

---

<sup>1</sup> При выявлении в ходе камеральной проверки определенных противоречий и несоответствий, свидетельствующих о занижении суммы НДС к уплате или о завышении суммы налога к возмещению, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к операциям, сведения о которых указаны в декларации по НДС (**п. 8.1 ст. 88 НК РФ**).

При проведении камеральной проверки декларации по НДС (если представлена декларация с заявленной суммой налога к возмещению или выявлены определенные противоречия и несоответствия, которые свидетельствуют о занижении налога к уплате или о завышении суммы налога к возмещению) налоговый орган вправе осуществлять осмотр территорий, помещений, документов и предметов (**п. 1 ст. 92, п. 1 ст. 91 НК РФ**).

Предельный срок проведения камеральной проверки ограничен тремя месяцами со дня представления налогоплательщиком документов, указанных выше<sup>1</sup>.

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<sup>2</sup>.

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.

В апреле текущего года ЗАО «Пончик» представило налоговые декларации за первый квартал текущего года в налоговую инспекцию. Инспектор Изольда Морошкина решила провести камеральную проверку деклараций по налогу на прибыль и НДС.

#### **ПРИМЕР 7.10**

*Камеральная  
налоговая проверка*

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.

<sup>1</sup> Срок камерной проверки по НДС с 04.09.2018 г. составляет 2 месяца (введено Законом № 302-ФЗ).

<sup>2</sup> Налоговый орган, проводящий камеральную проверку декларации, истребует у налогоплательщика пояснения в следующих случаях:

- выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете);
- выявлены противоречия в сведениях, которые содержатся в представленных документах;
- выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, которые имеются у налогового органа и получены им в ходе мероприятий налогового контроля.

Аналогичный порядок действует при проведении камеральной проверки уточненной декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога к уплате, либо декларации (расчета) с заявленной суммой убытка.

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<sup>1</sup>;
- запрещается проведение двух и более выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный период (данное ограничение не распространяется на повторные выездные проверки, см. далее);
- в общем случае количество выездных проверок одного налогоплательщика в течение календарного года не должно превышать двух (без учета выездных проверок его филиалов и представительств; данное огра-

---

<sup>1</sup> Если налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию, то налоговые органы имеют право провести выездную налоговую проверку в отношении отраженного в такой декларации периода независимо от истечения трехлетнего срока (введено Федеральным законом № 229-ФЗ).

ничение также не распространяется на повторные выездные проверки, см. далее);

- выездная проверка не может продолжаться более двух месяцев (при этом указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев по решению вышестоящего налогового органа).

Все вышеуказанные ограничения (кроме длительности проверки) распространяются также на самостоятельные выездные проверки филиалов (представительств) налогоплательщика по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты ими региональных и (или) местных налогов. Предельный срок самостоятельной выездной проверки филиала (представительства) составляет один месяц и не может быть увеличен.

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки до дня составления справки о проведенной проверке. Даты подписания акта и решения по результатам проверки во внимание не принимаются.

В некоторых случаях (например, при необходимости проведения экспертизы или перевода на русский язык представленных документов) проведение выездной налоговой проверки может быть приостановлено. **Пункт 9 ст. 89 НК РФ** подробно регламентирует обстоятельства и действия налогового органа в случае приостановления проведения проверки.

**Пункт 10 ст. 89 НК РФ** вводит понятие **повторной выездной налоговой проверки**, под которой понимается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей налоговой проверки по тем же налогам и за тот же период. Повторная налоговая проверка может быть проведена, даже если количество выездных проверок налогоплательщика в течение календарного года уже превысило две.

Повторная выездная налоговая проверка может проводиться:

- вышестоящим налоговым органом — в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа, проводившего проверку ранее;
- тем же самым налоговым органом, который ранее проводил проверку. Это возможно только в случае, когда налогоплательщик представил уточненную налого-

вую 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 стало 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 2019 г. налоговая инспекция № 19 г. Москвы, в которой состоит на учете ЗАО «Осел Иа», провела выездную проверку ЗАО по всем налогам за 2017 и 2018 гг.

В 2019 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 2017 и 2018 гг. Таким образом, проверкой может быть охвачен только 2016 г. (2015 г. и предыдущие годы налоговый орган уже не имеет права проверять).

Предположим, что в ноябре 2019 г. ЗАО «Осел Иа» представил уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2018 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 2018 г. Другие налоги за 2018 г. по-прежнему не могут быть проверены.

Однако вышестоящий налоговый орган может назначить повторную выездную налоговую проверку ЗАО «Осел Иа» по всем налогам за 2017 и 2018 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 2019 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**)<sup>1</sup>;
- 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**).

---

<sup>1</sup> Налоговые органы не могут повторно затребовать документы, ранее уже представленные организацией. Ограничение не действует, если бумаги ранее представлялись в налоговые органы в виде подлинников и были возвращены, а также в ситуациях, когда предоставленные документы были утрачены вследствие непреодолимой силы.

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) отказывается подписать акт, об этом делается соответствующая запись.

Акт налоговой проверки вручается проверяемому лицу либо его представителю под расписку в течение 5 дней с даты его составления либо передается иным способом (например, посылается заказным письмом). В последнем случае шестой день начиная с даты отправки заказного письма рассматривается как дата вручения акта.



Налоговый орган обязан приложить к акту проверки документы, подтверждающие факты нарушения законодательства о налогах и сборах, за исключением тех документов, которые предоставил сам налогоплательщик (ст. 100 НК РФ). **Статья 101 НК РФ** предусматривает право лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, знакомиться со всеми материалами дела, включая материалы дополнительных мероприятий налогового контроля, до вынесения решения о привлечении к ответственности.

Проверяемое лицо (или его представитель) 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 **одного месяца** 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 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<sup>1</sup>.

**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 **20 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.

---

<sup>1</sup> С 1 января 2015 г. налоговый орган может приостанавливать операции по счетам налогоплательщика в банке; кроме того, переводы его электронных денежных средств в случае неисполнения обязанности по передаче налоговому органу квитанции о приеме требования о представлении документов или пояснений, а уведомления о вызове в налоговый орган (**подп. 2 п. 3 ст. 76 НК РФ**).

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 РФ).

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<sup>1</sup>.

Аналогичный порядок взыскания налога предусмотрен для налоговых агентов в отношении сумм налогов, не уплаченных ими в бюджет.

Все вышесказанное можно обобщить в **табл. 7.6**.

#### **7.4.5. Взыскание налоговых санкций**

Штрафные санкции с налогоплательщиков и налоговых агентов взыскиваются во внесудебном порядке (кроме физических лиц, не зарегистрированных в качестве предпринимателей)<sup>2</sup>.

Отметим, что новые положения статей, регулирующих порядок взыскания, не отличаются ясностью и бесспорностью.

---

<sup>1</sup> В случае неправомерного приостановления налоговым органом операций по счетам налогоплательщика на сумму, в отношении которой действовало это приостановление, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику за каждый календарный день такого приостановления.

<sup>2</sup> Для бюджетных организаций во внесудебном порядке может быть взыскана задолженность по налогам (пеням, штрафам) в размере, не превышающем 5 млн руб. (**подп. 1 п. 2, п. 8 ст. 45 НК РФ**).

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 <b>2 месяцев</b> с даты составления справки о результатах выездной проверки. (В течение <b>10 дней</b> после завершения камеральной проверки)	Акт составляется, даже если проверкой не обнаружены налоговые правонарушения
Письменные возражения налогоплательщика по акту	В течение <b>одного месяца</b> со дня получения акта проверки	Возражения могут быть сделаны по акту в целом либо по его отдельным положениям. Налогоплательщик вправе приложить копии документов, подтверждающих его позицию
Рассмотрение возражений налогоплательщика	Не более <b>10 дней</b> 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	<b>Сразу</b> 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 <b>20 дней</b> 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 <b>6 дней</b> со дня направления письма
Решение о взыскании налога, пени и штрафа	Не позднее <b>двух месяцев</b> после истечения срока, указанного в требовании	Решение о взыскании доводится до налогоплательщика (налогового агента) в течение 6 дней после вынесения решения или направляется по почте заказным письмом
Поручение на списание денежных средств со счета налогоплательщика	В течение <b>одного месяца</b> со дня принятия решения о взыскании	Поручение подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной законодательством Российской Федерации

Порядок взыскания налоговой недоимки с граждан зависит от того, превышает ли общая сумма задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам **3000 руб. (п. 1 ст. 48 НК РФ)**<sup>1</sup>.

Рассмотрим оба случая.

1. Общая сумма задолженности **превышает 3000 руб.** Инспекция обязана в течение шести месяцев со дня, в который истек срок исполнения требования, обратиться в суд общей юрисдикции с заявлением о взыскании недоимки. Пропущенный по уважительной причине срок восстанавливается судом.
2. Общая сумма задолженности **не превышает 3000 руб.** В этом случае инспекция должна дожидаться, когда задолженность превысит указанную пороговую величину. При этом учитываться будут все требования, по которым истек срок исполнения. Со дня, когда задолженность **превысит 3000 руб.**, начнет исчисляться шестимесячный срок для обращения в суд с заявлением о взыскании (**п. 2 ст. 48 НК РФ**).

Если же в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования о погашении задолженности ее размер так и не превысит 3000 руб., инспекция может обратиться в суд за взысканием имеющейся суммы задолженности. Соответствующее заявление необходимо подать в течение шести месяцев со дня окончания трехлетнего срока. Пропущенный по уважительной причине срок также восстанавливается судом (**п. 2 ст. 48 НК РФ**).

Не позднее дня подачи заявления о взыскании инспекция обязана направить гражданину его копию (**п. 1 ст. 48 НК РФ**).

#### **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**.

---

<sup>1</sup> До 4 апреля 2014 г. — 1500 руб.

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 от-  
ветственности*

Вова Пончиков не представил налоговую декларацию за 2015 г. и уклонился от уплаты налога на доходы физических лиц за 2015 г. Этот факт доказан налоговым органом в феврале 2019 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 2016 г., так как срок подачи декларации был определен как 30 апреля 2016 г.);
- в отношении факта неуплаты налога — начиная с 1 января 2016 г., т. е. со следующего дня после окончания налогового периода, а это календарный год.

Таким образом, в феврале 2019 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**.

Для **банков** предусмотрены особые виды ответственности, связанные со взысканием с налогоплательщика сумм по результатам налоговых проверок и представлением справок по операциям и счетам проверяемых лиц (**табл. 7.8**).

**ТАБЛИЦА 7.7**

**Санкции за нарушение требований,  
установленных НК РФ в отношении  
налоговых проверок**

<b>Вид нарушения</b>	<b>Ответственность</b>
Непредставление налогоплательщиком (или налоговым агентом) в установленный срок требуемых документов	Штраф в размере <b>200 руб.</b> за каждый непредставленный документ ( <b>п. 1 ст. 126 НК РФ</b> )
Непредставление сведений о налогоплательщике другой организацией (кроме банка) либо представление документов с заведомо ложными сведениями	Штраф в размере <b>40 000 руб.</b> ( <b>п. 2 ст. 126 НК РФ</b> )
Неявка свидетеля без уважительных причин	Штраф в размере <b>1000 руб.</b> ( <b>ст. 128 НК РФ</b> )
Отказ свидетеля от дачи показаний (либо дача ложных показаний)	Штраф в размере <b>3000 руб.</b> ( <b>ст. 128 НК РФ</b> )
Отказ эксперта (переводчика) от участия в налоговой проверке	Штраф в размере <b>500 руб.</b> ( <b>ст. 129 НК РФ</b> )
Дача экспертом (переводчиком) заведомо ложного заключения (перевода)	Штраф в размере <b>5000 руб.</b> ( <b>ст. 129 НК РФ</b> )

**ТАБЛИЦА 7.8**

**Санкции, применяемые к банкам за нарушение  
требований, установленных НК РФ в отношении  
порядка взыскания сумм, начисленных  
по результатам проверок**

<b>Вид нарушения</b>	<b>Ответственность</b>
Неправомерное неисполнение банком в установленный срок поручения о перечислении налога или сбора, а также пеней и штрафов	Пени в размере <b>1/150</b> ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более <b>0,2%</b> за каждый календарный день просрочки ( <b>ст. 135 НК РФ</b> )
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 <b>30%</b> от не поступивших в результате действий банка сумм ( <b>ст. 135 НК РФ</b> )

Банк также может быть оштрафован на **20 000** или **40 000 руб.** (в зависимости от обстоятельств) за непредставление справок по операциям и счетам организации и (или) предпринимателей по мотивированному запросу налоговых органов.

## 7.5. ПОРЯДОК ОБЖАЛОВАНИЯ АКТОВ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ, ДЕЙСТВИЙ ИЛИ БЕЗДЕЙСТВИЯ ИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ

---

Налогоплательщик (налоговый агент) вправе **обжаловать** решение налогового органа:

- в суде (арбитражном суде);
- в вышестоящем налоговом органе.

Исполнение обжалуемых актов (совершение обжалуемых действий) может быть приостановлено судом или вышестоящим налоговым органом.

**Судебное** обжалование решений налоговых органов производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

**С 1 января 2014 г.** действует обязательный досудебный порядок обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц<sup>1</sup>.

Согласно новой редакции НК РФ, ненормативные акты инспекции, а также действия и бездействие ее должностных лиц теперь могут быть обжалованы только в **вышестоящем налоговом органе**. В связи с этим возможность обжалования **вышестоящему должностному лицу исключена**.

**Статья 138 НК РФ** определяет понятия «**жалоба**» и «**апелляционная жалоба**», которые представляют собой обращение в налоговый орган, если лицо считает, что его права нарушены решением или иным ненормативным актом налогового органа либо действиями (бездействием) его должностных лиц.

---

<sup>1</sup> Из этого правила есть два исключения. Во-первых, ненормативные акты, принятые по итогам рассмотрения жалоб, в том числе апелляционных, могут быть обжалованы как в вышестоящем органе, так и в суде. А во-вторых, ненормативные акты ФНС России и действия (бездействие) ее должностных лиц могут быть обжалованы сразу в суде (ст. 138 НК РФ).



**Жалоба** подается на вступившие в силу ненормативные акты налогового органа (действия или бездействие его должностных лиц), а предметом **апелляционной жалобы** является обжалование не вступившего в силу решения о привлечении к ответственности, вынесенного в порядке **ст. 101 НК РФ**.

Форма и содержание жалобы, в том числе апелляционной, установлены в **ст. 139.2 НК РФ**.

В частности, жалоба должна быть подана **в письменной форме и подписана** либо заявителем, либо его представителем. В жалобе указываются сведения о заявителе и о налоговом органе, акты или действия (бездействие) должностных лиц которых обжалуются, а также предмет жалобы, основания, по которым заявитель считает свои права нарушенными, и его требования. Кроме того, к жалобе могут быть приложены документы, подтверждающие доводы заявителя.

Жалоба (апелляционная жалоба) подается через налоговый орган, чей ненормативный акт или действия либо бездействие должностных лиц обжалует заявитель. Указанный налоговый орган в течение **трех дней** должен направить саму жалобу и материалы по ней в вышестоящий орган.

Порядок рассмотрения жалобы, в том числе апелляционной, регулируется **ст. 140 НК РФ**. С **3 августа 2013 г.** в п. 2 указанной статьи закреплено, что лицо, подавшее жалобу, **не участвует** в рассмотрении этой жалобы. Однако оно может представить дополнительные документы, подтверждающие его доводы. Следует отметить, что данные документы будут рассмотрены вышестоящим налоговым органом, только если налогоплательщик объяснит причины, почему он не смог своевременно их представить инспекции.

Решение по результатам рассмотрения жалобы, в том числе апелляционной, на решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности принимается вышестоящим налоговым органом в течение **одного месяца** с даты получения жалобы. В иных случаях решение должно быть принято в течение **15 дней**.

Указанные сроки могут быть продлены руководителем налогового органа для получения дополнительных материалов от нижестоящей инспекции или при представлении налогоплательщиком дополнительных документов, но не более чем на месяц и 15 дней соответственно.

Принятое по результатам рассмотрения жалобы решение должно быть вручено налогоплательщику в течение **трех дней** с даты принятия.

**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.

## ЗАДАЧИ

Московская телевизионная компания «ТВ Плюс» открыла в текущем году свои филиалы в Санкт-Петербурге, Новосибирске и Нижнем Новгороде. Также компания приобрела здание в Ростове, которое сдается в аренду под офисы.

**1. Определите сроки и место регистрации в налоговых органах филиалов «ТВ Плюс».**

**2. Определите сроки и место регистрации в налоговых органах здания, приобретенного «ТВ Плюс».**

В мае текущего года директор ЗАО «Пончик» уволил своего бухгалтера Антона Баранникова и назначил на его место Ларису Печковскую. Вскоре Лариса обнаружила следующие ошибки в налоговых декларациях ЗАО по налогу на прибыль за прошлый год:

- 1) расходы на рекламу были приняты к вычету в полной сумме — 1 200 000 руб. Однако 50% из них не могли быть отнесены к расходам, учитываемым в целях налогообложения прибыли;
- 2) амортизационные расходы, указанные в расчете по налогу на прибыль за год, были завышены на 500 000 руб.;
- 3) на себестоимость ошибочно были списаны остатки непроданной продукции в сумме 1 400 000 руб.;
- 4) налоговый убыток позапрошлого года в размере 7 250 000 руб. не был учтен при расчете налога на прибыль прошлого года.

Налогооблагаемая прибыль ЗАО «Пончик» прошлого года, согласно представленному расчету, составила 12 000 000 руб. Ставка налога — 20%.

**1. Определите влияние вышеуказанных фактов на налогооблагаемую прибыль прошлого года. Рассчитайте новую сумму налога и определите размер недоплаты или переплаты налога в бюджет.**

**2. Какова процедура подачи исправленных деклараций и какие обстоятельства помогут ЗАО избежать налоговых санкций?**

ЗАО «Осел Иа» уплачивает НДС и налог на прибыль ежеквартально. Сумма НДС за I квартал текущего года составила 450 000 руб., сумма налога на прибыль за тот же период — 200 000 руб. Сроки уплаты по НДС — тремя равными платежами до 25 апреля, 25 мая, 25 июня включительно, по налогу на прибыль — до 28 апреля включительно. Фактическая уплата налогов была произведена 12 июля текущего года.

**Рассчитайте пени за просрочку уплаты налогов.**

**Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условные) — 12% в первом полугодии текущего года и 16% — во втором.**

### ЗАДАЧА 7.1

*Цель: понимать правила налоговой регистрации плательщиков*

### ЗАДАЧА 7.2

*Цель: сделать исправления в расчете по налогу на прибыль и понять правила подачи уточненных деклараций (расчетов)*

### ЗАДАЧА 7.3

*Цель: научиться рассчитывать величину пеней за неуплату налогов*

#### **ЗАДАЧА 7.4**

*Цель: рассчитать суммы налога, пени и штрафов к взысканию по результатам налоговой проверки*

В январе текущего года налоговая инспекция провела выездную налоговую проверку ЗАО «Винни-Пятачок» по НДС за прошлый год. ЗАО уплачивало НДС ежеквартально по ставке 18%. 5 февраля текущего года налоговый инспектор вручил директору ЗАО «Винни-Пятачок» требование об уплате налога, пени и штрафов.

Налоговый инспектор обнаружил следующие нарушения требований НК РФ:

- 1) «входящий» НДС в сумме 90 000 руб. по непроизводственным расходам был предъявлен к вычету по декларации за III квартал прошлого года;
- 2) «входящий» НДС по материалам, счета-фактуры на которые были получены во II квартале прошлого года, был принят к вычету в I квартале прошлого года. Сумма НДС — 200 000 руб.

**1. Определите сумму НДС, указанную в требовании налогового органа, проводившего проверку.**

**2. Определите сумму штрафов, указанную в требовании (пени не считать).**

**3. Объясните порядок взыскания налоговыми органами указанных сумм.**

#### **ЗАДАЧА 7.5**

*Цель: рассчитать санкции за несвоевременную подачу налоговых деклараций*

ЗАО «Торговый дом Кота Базилио» уплачивает НДС и налог на прибыль и представляет отчетность по этим налогам ежеквартально.

ЗАО представило расчет по налогу на прибыль за I квартал текущего года 5 мая (срок подачи расчета — 28 апреля). Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате, составила 600 000 руб.

Декларация по НДС за I квартал была представлена 26 октября (срок представления — 20 апреля). Сумма НДС к уплате составила 1 000 000 руб.

**Рассчитайте размер налоговых санкций за несвоевременное представление указанных деклараций.**

#### **ЗАДАЧА 7.6**

*Цель: рассчитать санкции за несвоевременную подачу налоговых деклараций*

10 октября 2019 г. к консультанту по налогам обратился г-н Борис Карлсон — руководитель фирмы «Пропеллер». Причиной обращения послужила выездная налоговая проверка головного офиса фирмы «Пропеллер» в Москве и ее филиала в Казани. В ходе встречи г-н Карлсон сообщил вам следующее:

- 1) выездная налоговая проверка головного офиса фирмы началась 10 мая 2019 г. и продолжается до сих пор;
- 2) проверка филиала фирмы началась 1 сентября 2019 г. и продолжается до сих пор;
- 3) предметом проверки является налог на прибыль, НДФЛ и НДС за 2017 и 2018 гг.;
- 4) НДС за I квартал 2018 г. уже проверялся в 2018 г.;

5) проверяющие требуют предоставления документов не только за 2017 и 2018 гг., но и за 2015 и 2016 гг.

**1. Перечислите ограничения, вводимые НК РФ в отношении выездных налоговых проверок.**

**2. Рассмотрите вышеуказанную ситуацию с учетом приведенных в п. 1 ограничений.**

Налоговая инспекция провела выездную налоговую проверку ЗАО «Пончик» и составила акт проверки.

Акт был вручен директору ЗАО Роме Пончикову, который категорически не согласен с выводами налоговой инспекции и обратился к консультанту по налогам за помощью.

**1. Объясните Роме, куда и в какие сроки он должен представить свои возражения по акту.**

**2. Объясните Роме, что он имеет право сделать в случае, если его возражения будут проигнорированы и решение по результатам проверки будет принято без их учета (укажите все возможности для судебного и несудебного обжалования, а также сроки представления жалоб).**

**3. Объясните Роме, в какие сроки будут рассмотрены его жалобы и сможет ли он избежать взыскания налогов, пеней и штрафов на период рассмотрения этих жалоб.**

Налоговая инспекция провела выездную налоговую проверку ЗАО «Пончик» и 10 мая текущего года взыскала с ЗАО 130 000 руб. путем поручения о безусловном взыскании налога, пени и штрафа.

ЗАО оспорило решение налоговой инспекции в суде и выиграло дело. 5 августа налоговая инспекция произвела возврат налога, пени и штрафа.

**Определите сумму процентов к получению ЗАО «Пончик» из бюджета, исходя из того что у ЗАО «Пончик» не было никаких недоимок по налогам за указанный период.**

**Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условные) — 12% в первом полугодии текущего года и 10% — во втором.**

#### **ЗАДАЧА 7.7**

*Цель: усвоить порядок предъявления возражений по акту проверки, а также порядок обжалования результатов проверки*

#### **ЗАДАЧА 7.8**

*Цель: рассчитать сумму возврата налога, штрафа и пени*

## **ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ НА 1 ЯНВАРЯ 2019 Г. ПО СРАВНЕНИЮ С 1 ЯНВАРЯ 2018 Г.**

---

### **Внимание!**

**Данное издание книги сделано с учетом всех  
нижеперечисленных изменений  
в налоговом законодательстве**

### **КОНТРОЛИРУЕМЫЕ СДЕЛКИ (Ч. 1 НК РФ)**

---

**Расширен состав налогов, которые ФНС будет контроли-  
ровать при проверке ценообразования**

С 1 января 2019 г. при нарушении правил ценообразования в контролируемых сделках ФНС РФ сможет корректировать налоговую базу по налогу на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.

До 1 января в перечень таких налогов входили только налог на прибыль, НДС, НДПИ и НДФЛ.

*Основание: Закон от 19.07.2018 № 199-ФЗ*

**Изменены суммовые пороги для определения контроли-  
руемых сделок**

С 1 января 2019 г. сделки с иностранной взаимозависимой компанией будут контролируемыми, если доходы по ним превышают 60 млн руб.

С 1 января 2019 г. сделки с иностранной взаимозависимой компанией с участием независимого формального посредника будут контролируемыми, если доходы по ним превысят 60 млн руб.

С 1 января 2019 г. сделки между российскими взаимозависимыми лицами с участием независимого формального посредника будут контролируемыми, если доходы по ним превышают 60 млн руб.

С 1 января 2019 г. все сделки с взаимозависимыми резидентами признаются контролируемыми, если доходы по ним превышают 1 млрд руб.

Новые критерии учитываются для определения контролируемых сделок за 2019 г., независимо от даты заключения договора.

*Основание: Закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ, Закон от 30.10.2018 № 373-ФЗ*

### **Изменен перечень контролируемых сделок с взаимозависимыми резидентами**

С 1 января 2019 г. признается контролируемой сделка, в которой стороны применяют разные ставки по налогу на прибыль (за исключением ряда случаев).

Не признаются контролируемыми сделки:

- с участниками проекта «Сколково» с нулевой ставкой по налогу на прибыль;
- резидентами ОЭЗ или участниками СЭЗ со льготами по налогу на прибыль;
- участниками РИП со льготами по налогу на прибыль.

Признаются контролируемыми сделки с участниками инновационных научно-технологических проектов, которые освобождены от НДС на основании ст. 145.1 НК.

*Основание: Закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ, Закон от 30.10.2018 № 373-ФЗ*

## **НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ**

---

### **Доходы при выходе из компании или при ее ликвидации приравнены к дивидендам**

С 1 января 2019 г. налогом облагается положительная разница между доходом, который участник (акционер) получил при выходе из компании, и оплаченной им ранее стоимостью акций, долей или паев этой же компании. К облагаемой сумме применяются ставки для дивидендов.

*Основание: Закон от 27.11.2018 № 424-ФЗ*

**Убытки, полученные при выходе из компании или при ее ликвидации, разрешено включать в расходы**

С 1 января 2019 г. разрешено включать в расходы отрицательную разницу между доходом, который акционер (участник) получил при выходе из компании, и оплаченной им ранее стоимостью акций, долей или паев этой же компании.

*Основание: Закон от 27.11.2018 № 424-ФЗ*

### **Состав необлагаемых доходов расширен**

С 1 января 2019 г. в облагаемые доходы не включаются субсидии на возмещение расходов, поименованных в ст. 270 НК, за исключением расходов, указанных в п. 5 ст. 270 НК.

*Основание: Закон от 27.11.2018 № 424-ФЗ*

### **Уточнен порядок применения инвестиционного вычета**

С 1 января 2019 г. возможен инвестиционный вычет в размере 100 процентов от суммы пожертвований госучреждениям культуры. Право на вычет устанавливают региональные власти.

*Основание: Закон от 27.11.2018 № 426-ФЗ*

### **Расширен перечень основных средств, которые можно амортизировать с повышающим коэффициентом**

С 1 января 2019 г. правительство расширило перечень оборудования, которое эксплуатируют в условиях наилучших доступных технологий. Такое оборудование можно амортизировать с повышающим коэффициентом 2 (п. 1 ст. 259.3 НК).

Первоначальный перечень был установлен распоряжением Правительства от 20.06.2017 № 1299-р. Новое распоряжение расширило его более чем в два раза.

*Основание: распоряжение Правительства от 07.04.2018 № 622-р*

### **В вычитаемые расходы можно включить стоимость путевок для сотрудников и членов их семей**

С 1 января 2019 г. в расходах на оплату труда можно учесть стоимость путевок для работника, его супруги, родителей,



детей в возрасте до 18 лет (до 24 лет — для детей, обучающихся по очной форме обучения).

При этом необходимо выполнение двух условий:

- отдых имеет место на территории России;
- затраты не превышают 50 000 руб. на одного человека.

Также все эти расходы в сумме не должны превышать 6 процентов от общих расходов на оплату труда организации.

*Основание: Закон от 23.04.2018 № 113-ФЗ*

### **Изменен порядок учета платы за проезд транспорта, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн**

С 1 января 2019 г. все платежи за проезд транспорта, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, учитывается в вычитаемых расходах по налогу на прибыль.

*Основание: Закон от 03.07.2016 № 249-ФЗ*

### **Суда, зарегистрированные в Российском международном реестре, разрешено амортизировать на общих основаниях**

С 1 января 2019 г. суда, которые зарегистрированы в Российском международном реестре, можно амортизировать на общих основаниях. Ранее такие объекты исключали из состава амортизируемого имущества на период их нахождения в реестре.

*Основание: Закон от 04.06.2018 № 137-ФЗ*

### **Участники инновационных научно-технологических проектов освобождены от налога на прибыль**

С 1 января 2019 г. участники проектов, которые соответствуют требованиям п. 9 ст. 2 и ст. 14 Закона от 29.07.2017 № 216-ФЗ, вправе не платить налог на прибыль в течение 10 лет со дня, когда получили статус участника. Порядок и условия освобождения установлены ст. 246.1 НК.

*Основание: Закон от 29.07.2017 № 216-ФЗ*

## **Регионам запретили устанавливать пониженные ставки налога**

В 2019 г. основная ставка налога на прибыль равна 20%. Она делится на две части:

- налог по ставке 3% – в федеральный бюджет;
- налог по ставке 17% – в региональный бюджет.

С 1 января 2019 г. регионы не вправе устанавливать пониженные налоговые ставки. Исключение сделано только для отдельных категорий организаций. Например, для резидентов ОЭЗ.

Если регион установил пониженные ставки до 1 января 2018 г., то их можно применять до окончания срока льготы, но не позднее 1 января 2023 г. Однако с 2019-го по 2022 г. ранее установленные пониженные ставки можно повысить.

*Основание: Закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ.*

## **НДС**

---

### **Повышена ставка НДС**

С 1 января 2019 г. базовая ставка НДС повышена с 18 до 20 процентов. По отдельным видам товаров и услуг сохраняется 10-ти процентная ставка.

*Основание: Закон от 03.08.2018 № 303-ФЗ*

### **Изменен перечень кодов по товарам, облагаемым по ставке НДС 10%**

Правительство России решило скорректировать перечень кодов продовольственных и детских товаров, реализация которых облагается НДС по пониженной ставке 10 процентов (постановление от 31.12.2004 № 908). С 2019 года список кодов действует в новой редакции.

Новое постановление № 1487 вносит уточнения в следующие разделы списка кодов продовольственных товаров:

- «Скот и птица в живом весе»;
- «Мясо и мясопродукты»;
- «Молоко и молокопродукты»;

- «Овощи (вкл. картофель)»;
- «Зерно, комбикорма, кормовые смеси, зерновые отходы».

В отношении детских товаров уточнены коды по следующим разделам:

- «Трикотажные изделия...»;
- «Швейные изделия...»;
- «Кровати детские»;
- «Пластин»;
- «Подгузники»;
- «Игрушки»;
- «Матрацы детские»;
- «Одеяла детские»;
- «Белье постельное».

*Основание: постановление Правительства РФ от 06.12.2018 № 1487*

### **Уточнен порядок подтверждения места реализации электронных услуг**

С 1 января 2019 г. подтверждать место оказания услуг в электронной форме необходимо специальными реестрами операций. Форма реестра утверждена приказом ФНС от 29.08.2017 № ММВ-7-15/693.

*Основание: Закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ*

### **Установлены документы для подтверждения вычета по электронным услугам, оказанными иностранными компаниями**

С 1 января 2019 г., чтобы получить вычет НДС по электронным услугам иностранных организаций, необходимы следующие документы:

- договор и (или) расчетный документ, в котором выделена сумма налога и указаны ИНН и КПП иностранной компании;
- документы, подтверждающие произведенную оплату.

*Основание: Закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ*

## **Изменен состав налоговых агентов при оказании электронных услуг иностранными компаниями**

С 1 января 2019 г. под налогообложение НДС попадают электронные услуги иностранных организаций, оказываемые через Интернет, независимо от того, кто является их конечным потребителем (покупателем). Одновременно с этим с российских организаций и ИП будут сняты обязанности налогового агента по исчислению и уплате НДС в случае приобретения ими электронных услуг (п. 9 ст. 174.2 НК РФ утратит силу). Обязанность исчислить и уплатить НДС при оказании электронных услуг будет возложена только на иностранные ИТ-компании либо их агентов, участвующих в расчетах с покупателем.

Другими словами, иностранные поставщики электронных услуг будут обязаны платить НДС за всех покупателей, включая юридические лица (а не только граждан). Основание: подп. «а» п. 13, п. 14 ст. 2 Федерального закона от 27.11.2017 № 335-ФЗ,

С 1 января 2019 г. российские организации и ИП, которые покупают электронные услуги иностранных организаций, больше не признаются налоговыми агентами этих компаний.

*Основание: Закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ*

## **Перестало действовать освобождение от НДС операций по реализации макулатуры**

С 1 января 2019 г. при реализации макулатуры НДС нужно платить в общем порядке.

*Макулатурой признаются бумажные и картонные отходы производства и потребления, отбракованные и вышедшие из употребления бумага, картон, типографские изделия, деловые бумаги, в том числе документы с истекшим сроком хранения.*

Поправки в ст. 161 НК РФ устанавливают, что с 1 января 2019 г. покупатели макулатуры (компании и ИП) признаются налоговыми агентами по НДС, которые обязаны исчислять расчетным методом и уплачивать НДС при покупке макулатуры вне зависимости от того, являются ли они налогоплательщиками НДС или нет. Исключением являются граждане без статуса предпринимателя, их налоговыми агентами не признают.

До 1 января 2019 г. действовала норма ст. 149 НК РФ, согласно которой реализация макулатуры не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) НДС. С 01.01.2019 эта норма утрачивает силу. На покупателей макулатуры будут распространяться правила по НДС, действующие при реализации сырых шкур, металлолома и алюминия вторичного и его сплавов.

*Основание: Закон от 27.11.2018 № 424-ФЗ*

### **Порядок подтверждения нулевой ставки по отдельным операциям изменен**

С 1 января 2019 г. нулевую ставку НДС можно подтверждать не копиями, а реестрами таможенных деклараций, транспортных, товаросопроводительных, перевозочных и других документов. Этот порядок, в частности, действует при:

вывозе в таможенной процедуре реэкспорта товаров, указанных в абз. 4 и 5 подп. 1 п. 1 ст. 164 НК;

- пересылке товаров в международных почтовых отправлениях;
- перевозке пассажиров и багажа железнодорожным транспортом общего пользования в дальнем сообщении (кроме услуг, указанных в подп. 4 п. 1 ст. 164 НК);
- международных перевозках.

Реестры подаются в электронной форме.

*Основание: Закон от 27.11.2017 № 350-ФЗ*

### **Срок действия нулевой ставки НДС по авиаперевозкам в Крым, Севастополь и обратно продлен**

В 2019 г. услуги по авиаперевозкам в Крым, Севастополь и обратно по-прежнему облагаются НДС по ставке 0 процентов.

Ранее предусматривалось, что с 1 января 2019 г. при реализации таких услуг НДС надо будет начислять по ставке 10 процентов. Нулевую ставку НДС по авиаперевозкам в Крым и Севастополь можно применять до 1 января 2025 г.

*Основание: Закон от 03.08.2018 № 303-ФЗ*

### **Перевозки пассажиров и багажа автотранспортом и городским наземным электрическим транспортом освобождены от НДС**

С 1 января 2019 г. не облагаются НДС перевозки по регулируемым тарифам на основании госконтрактов.

*Основание: Закон от 30.10.2018 № 392-ФЗ*

### **Участников инновационных научно-технологических проектов освободили от НДС**

С 1 января 2019 г. участники проектов, которые соответствуют требованиям п. 9 ст. 2 и ст. 14 Закона от 29.07.2017 № 216-ФЗ, вправе не платить налог в течение 10 лет со дня, когда получили такой статус. Порядок и условия освобождения установлены ст. 145.1 НК.

*Основание: Закон от 30.10.2018 № 373-ФЗ*

### **Предпринимателей на специальном режиме «Налог на профессиональный доход» освободили от НДС**

С 1 января 2019 г. не облагается НДС реализация товаров, работ и услуг в рамках специального режима «Налог на профессиональный доход». При импортных операциях НДС начисляется общим порядком.

*Основание: Закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ*

### **Освобождение от НДС при гарантийном ремонте разрешено не применять**

С 1 января 2019 г. можно отказаться от льготы по НДС при гарантийном ремонте и техобслуживании товаров.

*Основание: Закон от 27.11.2018 № 424-ФЗ*

### **Уточнен состав налоговых агентов при аренде госимущества**

С 1 января 2019 г. граждане без статуса предпринимателя не удерживают и не платят НДС, если арендуют у властей госимущество.

*Основание: Закон от 27.11.2018 № 424-ФЗ*

## **Уточнен порядок учета «входящего» НДС по товарам, работам и услугам, приобретенным за счет субсидий или бюджетных инвестиций**

С 1 января 2019 г. можно принимать к вычету «входящий» НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным за счет бюджетных субсидий, при условии, что субсидия не покрывает расходы на уплату НДС.

Если субсидия полностью покрывает расходы на приобретение товаров (работ, услуг) с учетом НДС, входной налог к вычету не подлежит. Если субсидия покрывает расходы частично, к вычету можно принять входной НДС в соответствующей доле. Эта доля определяется пропорционально соотношению между суммой субсидии и стоимостью приобретенных ресурсов.

Указанные правила применяются к субсидиям, полученным в 2019 г. и позже.

*Основание: Закон от 27.11.2018 № 424-ФЗ*

## **НДФЛ**

---

### **Доходы, полученные при выходе из компании или при ее ликвидации приравнены к дивидендам**

С 1 января 2019 г. доходы, выплачиваемые учредителю при выходе из компании, будут считаться дивидендами для целей налогообложения.

Согласно ст. 208 НК РФ с 2019 г. к дивидендам для целей НДФЛ приравниваются суммы денежных средств, стоимость имущества (имущественных прав), которые получены акционером (участником) российской организации при выходе (выбытии) из организации (в том числе иностранной).

Облагается не вся сумма, полученная учредителем, а сумма превышения полученной суммы над расходами соответствующего акционера (участника) на приобретение акций (долей, паев) организации.

Такой же подход устанавливается и при распределении имущества ликвидируемой организации между ее акционерами или участниками.

При ликвидации участник, получивший доход, должен будет исчислять налог самостоятельно по ставкам, установленным для дивидендов.

До 2019 г. названные выплаты не считались дивидендами для целей НДФЛ.

Ставка НДФЛ с дивидендов зависит от налогового резидентства гражданина, который их получает (п. 1, 3 ст. 224 НК РФ):

- 13%, если гражданин – налоговый резидент РФ;
- 15%, если гражданин – нерезидент РФ. Данная ставка применяется, если иные ставки не установлены в соглашениях об избежании двойного налогообложения с иностранными государствами (ст. 7 НК РФ).

*Основание: Закон от 27.11.2018 № 424-ФЗ*

### **Установлен максимальный размер полевого довольствия, необлагаемый НДФЛ**

С 1 января 2019 г. с выплат сотрудникам полевого довольствия свыше 700 руб. за каждый день работы надо платить НДФЛ.

До 2019 г. компенсации, выплачиваемые сотрудникам, работающим в полевых условиях (проживание, питание и т. д.), не облагались НДФЛ в полном объеме. Никаких ограничений в отличие от суточных в отношении полевого довольствия установлено не было.

*Основание: Закон от 30.10.2018 № 381-ФЗ*

### **Утверждены новые формы справок**

С 1 января 2019 г. действуют новые формы:

- справки 2-НДФЛ;
- справки, которую налоговый агент выдает работникам и другим физлицам о выплаченных доходах;
- реестра сведений о доходах физлиц;
- сообщения о невозможности удержать налог.

Новые формы применяются начиная с отчетности за 2018 г.

*Основание: Приказ ФНС от 02.10.2018 № ММВ-7-11/566*



### **Утверждена новая форма 3-НДФЛ**

С 1 января 2019 г. действует новая форма 3-НДФЛ, которая применяется с отчетности за 2018 г.

*Основание: Приказ ФНС от 03.10.2018 № ММВ-7-11/569*

### **Доходы от продажи макулатуры освобождены от НДФЛ**

С 1 января 2019 г. доходы от продажи макулатуры, которая образуется в быту у граждан, не облагаются НДФЛ.

Организации и предприниматели, которые покупают у граждан макулатуру, не будут являться налоговыми агентами по НДФЛ для сдатчиков макулатуры.

*Основание: Закон от 03.07.2018 № 179-ФЗ*

### **Уточнен порядок определения налоговой базы при реализации облигаций**

С 1 января 2019 г. расходы на приобретение облигаций в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу Банка России (ЦБ РФ) на дату получения доходов от реализации облигаций.

Новые нормы устанавливают, что расходы на эти облигации пересчитываются в рубли не по тому курсу, который действовал на момент их покупки, а по курсу, действующему на момент продажи облигаций, то есть на момент получения дохода.

Таким образом, НДФЛ с доходов от реализации таких облигаций с 2019 г. не будет зависеть от изменения курса рубля за время от приобретения до продажи облигаций.

*Основание: Закон от 19.07.2018 № 200-ФЗ*

### **Увеличен социальный вычет на благотворительность для компаний и граждан, оказавшим финансовую поддержку государственным и муниципальным учреждениям культуры**

Поправки в ст. 219 НК РФ дают региональным властям право устанавливать повышенный размер социального вычета, если налогоплательщик направил пожертвования в государственные и муниципальные учреждения культуры.

Сумма социального вычета для таких лиц может составить до 30% от общей суммы доходов.

Для остальных пожертвований вычет, по-прежнему, предоставляется в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% от суммы дохода налогоплательщика.

*Основание: Федеральный закон от 27.11.2018 № 426-ФЗ*

**Физических лиц, находящихся на специальном режиме «Налог на профессиональный доход», освобождают от НДФЛ**

С 1 января 2019 г. доходы граждан и предпринимателей, которые платят налог на профессиональный доход, освобождаются от НДФЛ. Исключение — некоторые виды доходов.

*Основание: Закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ*

**Правила, учитывающие срок владения при продаже имущества распространены для нерезидентов РФ**

С 1 января 2019 г. нерезиденты РФ перестанут платить НДФЛ при продаже имущества, находившегося в собственности более 3-х и 5 лет (в зависимости от типа имущества и года приобретения).

*Основание: Закон от 27.11.2018 № 424-ФЗ.*

**Собственникам квартир и автомобилей предоставили новую льготу по НДФЛ**

С 1 января 2019 г. доходы от продажи жилых помещений и автомобилей, используемых в предпринимательской деятельности, освободили от НДФЛ.

Пункт 17.1 ст. 217 НК РФ освобождает от НДФЛ доходы от продажи недвижимости после 5 лет владения и доходы от продажи иного имущества после 3-х лет владения. Однако до 2019 г. эта льгота не касалась доходов от продажи имущества, используемого физлицом в предпринимательской деятельности. Например, использование квартиры, помещения или автомобиля в бизнесе обязывало собственника платить НДФЛ при продаже при любом сроке владения.

С 2019 г. указанное ограничение на льготу не распространяется на продажу жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или долей в них, а также транспортных средств. То есть, использование перечисленного имущества в бизнесе с 2019 г. не лишает собственника права на освобождение от НДФЛ доходов от его продажи.

*Основание: Закон от 27.11.2018 № 425-ФЗ*

## **СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ**

---

### **Увеличены лимиты по страховым взносам**

В 2019 г. взносы на обязательное пенсионное страхование по тарифу 22% начисляются на базу, не превышающую 1 150 000 руб. С суммы превышения действует тариф 10%.

Лимит по взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством установлен в сумме 865 000 руб. С превышения данного лимита взносы не начисляются.

*Основание: постановление Правительства от 28.11.2018 № 1426*

### **Пониженные тарифы страховых взносов продлили не для всех**

Пониженные тарифы страховых взносов продлили на 2019–2024 г. только для двух категорий налогоплательщиков на упрощенной системе налогообложения. На этот период льгота сохраняется для:

- социально ориентированных некоммерческих организаций на УСН, осуществляющих деятельность в области социального обслуживания граждан, научных исследований и разработок, образования, здравоохранения, культуры и искусства (деятельность театров, библиотек, музеев и архивов) и массового спорта (за исключением профессионального);
- благотворительных организаций на УСН.

А вот остальные организации на упрощенной системе налогообложения, аптеки на ЕНВД и ИП на патентной системе

с 2019 г. должны платить страховые взносы на общих основаниях.

Пониженные тарифы страховых взносов на 2019 г. также сохранили для следующих категорий страхователей:

- организаций сферы информационных технологий, которые разрабатывают и реализуют разработанные программы для ЭВМ, базы данных или оказывают ИТ-услуги в праве применять пониженные тарифы страховых взносов в размере 14%. Пониженные тарифы страховых взносов для ИТ-компаний установлены до 2023 г.;
- резидентов проекта «Сколково». Они уплачивают взносы только в ПФР (14%);
- резидентов особых экономических зон. Данные субъекты уплачивают взносы в ПФР 6%, в ФСС – 1,5% и в ФФОМС – 0,1%.

*Основание: Закон от 03.08.2018 № 303-ФЗ*

**Установлены пониженные тарифы страховых взносов для участников инновационных научно-технологических проектов**

С 1 января 2019 г. участники проектов, которые соответствуют требованиям п. 9 ст. 2 и ст. 14 Закона от 29.07.2017 № 216-ФЗ, начисляют пенсионные взносы по тарифу 14 процентов, а социальные и медицинские – по нулевому тарифу.

*Основание: Закон от 30.10.2018 № 373-ФЗ*

**Физических лиц, использующих специальный режим «Налог на профессиональный доход», освободили от обязательных страховых взносов**

С 1 января 2019 г. граждане и предприниматели, которые платят налог на профессиональный доход, освобождены от взносов. Пенсионные взносы они могут уплачивать в добровольном порядке.

*Основание: Закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ, Закон от 27.11.2018 № 425-ФЗ*

## НОВЫЕ ФИКСИРОВАННЫЕ ПЛАТЕЖИ ИП В 2019 Г.

В 2019 г. индивидуальные предприниматели должны уплачивать за себя пенсионные и медицинские страховые взносы (пп. 2 п. 1 ст. 419, п. 1 ст. 430 НК РФ).

Взносы на случай временной нетрудоспособности и материнству ИП платить не обязаны, но могут делать это добровольно (пп. 2 п. 1 ст. 419, п. 6 ст. 430 НК РФ, ч. 3 ст. 2 Закона № 255-ФЗ).

Что платить	Куда платить	Сумма, руб.	Срок уплаты	КБК для перечисления
Фиксированные взносы ИП в 2019 г. в ПФР с дохода не более 300 000 руб.	В ИФНС	29 354	Не позднее 31 декабря 2019 г.	182 1 02 02140 06 1110 160
Взносы ИП в 2019 г. в ПФР с дохода свыше 300 000 руб.	В ИФНС	29 354 + + 1% с суммы превышения	Не позднее 1 июля 2020 г.	182 1 02 02140 06 1110 160
Взносы ИП в 2019 г. в ФФОМС независимо от величины дохода	В ИФНС	6884	Не позднее 31 декабря 2019 г.	182 1 02 02103 08 1013 160

## НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

### Налог на движимое имущество отменен

С 1 января 2019 г. вступает в силу пп. «а» п. 19 ст. 2 Федерального закона от 03.08.2018 № 302-ФЗ. Изменения вносятся в п. 1 ст. 374 НК РФ, где дано понятие объекта налогообложения. Из определения объекта налогообложения налогом на имущество исключено слово «движимое».

Поэтому с 2019 г. облагаться налогом на имущество может только недвижимое имущество.

До 2019 г. движимое имущество освобождалось от налогообложения, только в случаях, когда в регионе принят соответствующий закон. В тех регионах, где такие законы не приняты, ставка налога на движимое имущество составляла 1,1%.

Определение понятия «недвижимое имущество» есть в ст. 130 ГК РФ. Под недвижимостью понимаются, в частно-

сти, земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей. Иными словами все объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно.

Определение движимого имущества производится по принципу исключения: вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются движимым имуществом.

*Основание: Закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ*

### **Уточнено, как считать налог с кадастровой стоимости**

С 1 января 2019 г. период, с которого действует новая кадастровая стоимость, зависит от причины ее изменения. Это предусмотрено Федеральным законом от 03.08.2018 № 334-ФЗ.

Например, если изменились характеристики объекта недвижимости, то налог по старой кадастровой стоимости с 2019 г. будут считать с начала года до месяца, когда внесены изменения в Единый государственный реестр недвижимости (ЕГРН).

Также предусмотрено, что с 2019 г. изменение кадастровой стоимости объекта в случае изменения его характеристик (например, площади) будет учитываться при расчете налога со дня внесения в ЕГРН соответствующих сведений. Ранее новая кадастровая стоимость применялась с нового налогового периода. То есть, с 1 января года, следующего за годом изменения стоимости.

С 2019 г. компании вправе пересчитать налог на имущество за все время, пока считали налог с завышенной кадастровой стоимости. Например, если налог уплачен за 2017–2018 гг., а в 2019 г. цена оспорена, то пересчитать налог можно с 2017 г. Раньше пересчитать налог можно было только с года, в котором было подано заявление о пересмотре кадастровой стоимости.

Кроме этого, начиная с 2019 г. при изменении кадастровой стоимости объекта имущества вследствие исправления технической ошибки в ЕГРН, правильная стоимость применяется с момента ее определения с учетом исправленной ошибки.

*Основание: Закон от 03.08.2018 № 334-ФЗ*

## **Имущество организаций, связанных с деятельностью инновационных научно-технологических центров, освобождается от налогообложения**

С 1 января 2019 г. не платят налог с недвижимости организации, которые в соответствии с требованиями ст. 2, 8, 12–14 Закона от 29.07.2017 № 216-ФЗ, признаются:

- фондами или управляющими компаниями и их дочерними обществами;
- участниками проектов.

Порядок и условия освобождения установлены п. 27–28 ст. 381 НК.

*Основание: Закон от 30.10.2018 № 373-ФЗ*

## **Утверждены новые формы отчетности по налогу на имущество организаций**

С 1 января 2019 г. действуют новые формы расчета авансовых платежей и декларации по налогу на имущество. Они применяются с отчетности за 1 квартал 2019 г.

*Основание: Приказ от 04.10.2018 № ММВ-7-21/575.*

## **ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ**

---

### **Отменен вычет в размере платы за проезд транспорта, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн**

С 1 января 2019 г. транспортный налог нельзя уменьшить на плату за проезд большегрузных автомобилей. Плату за проезд учитывается в составе прочих расходов при расчете налога на прибыль.

*Основание: Закон от 03.07.2016 № 249-ФЗ*

### **Введена авансовая система уплаты транспортного налога в отношении транспорта, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн**

С 1 января 2019 г. введены авансовые платежи за большегрузные автомобили. Платить налог поквартально нужно

только в регионах, где установлены отчетные периоды по транспортному налогу

*Основание: Закон от 03.07.2016 № 249-ФЗ*

## **УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (УСН)**

---

### **Скорректирован порядок учета платы за проезд транспорта, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн**

С 1 января 2019 г. все платежи за проезд большегрузов при использовании схемы налогообложения «доходы минус расходы» нужно относить на расходы.

Ранее такие платежи засчитывали в счет уплаты транспортного налога и только сумму превышения включали в расходы по УСН.

*Основание: Закон от 03.07.2016 № 249-ФЗ*

### **В расходах на оплату труда разрешили учитывать путевки для сотрудников**

С 1 января 2019 г. для упрощенной системы налогообложения при применении схемы «доходы минус расходы» можно учесть путевки для сотрудников и их семей.

Установлены ограничения аналогичные ограничениям по налогу на прибыль: отдых может быть на территории России, затраты не должны превышать 50 000 руб. на одного человека. Общие затраты на путевки ограничиваются 6 процентами от общих расходов на оплату труда.

*Основание: Закон от 03.07.2016 № 249-ФЗ*

### **Коэффициент-дефлятор по упрощенной системе налогообложения (УСН) увеличен до 1,518**

УСН в 2019 г., по-прежнему, смогут применять те, чей доход не превысит 150 млн руб. Коэффициент, который должен влиять на лимит, подняли с 1,481 до 1,518. Однако до 2020 г. лимит не индексируют (п. 4 ст. 5 Федерального закона от 03.07.16 № 243-ФЗ).



- 112,5 млн руб. — доходы за 9 месяцев 2018 г., при которых компания вправе перейти на УСН с 2019 г.;
- 150 млн руб. — доходы за 2019 г., при которых компания вправе применять УСН.

*Основание: Приказ Минэкономразвития от 30.10.2018 № 595*

## ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД (ЕНВД)

---

### Коэффициент К1 вырос с 1,868 до 1,915

Плательщикам ЕНВД необходимо увеличивать базовую доходность на коэффициенты К1 и К2 (п. 4 ст. 346.29 НК). Его используют, чтобы учесть инфляцию. В 2019 г. коэффициент К1 вырастет с 1,868 до 1,915.

Коэффициент К2 определяют власти городских округов и муниципальных районов (п. 7 ст. 346.29 НК РФ). Власти вправе его менять как в большую, так и меньшую сторону. Регионы должны были определить К2 до 1 декабря 2018 г. (п. 1 ст. 5 НК РФ).

*Основание: Приказ Минэкономразвития от 30.10.2018 № 595*

## НОВЫЙ НАЛОГ НА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ ДОХОД

---

На новый налоговый режим смогут перейти россияне в Москве и Московской области, Калужской области и Татарстане, чей доход не превышает 200 тыс. руб. в месяц, которые не имеют работодателя, не привлекают наемных работников по трудовым договорам.

Важно, что физлицам регистрироваться в качестве предпринимателей, в общем случае, не нужно.

После перехода на уплату налога на профессиональный доход можно будет не платить:

- НДФЛ с доходов, которые облагаются налогом на профессиональный доход;
- НДС (кроме «ввозного»);
- страховые взносы (их можно будет платить добровольно).

Налог составляет:

- 4% с дохода от реализации физлицам;
- 6% с дохода от реализации ИП для использования в предпринимательской деятельности и юрлицам.

Граждане и предприниматели, которые платят налог на профессиональный доход, вправе не применять ККТ при расчетах с покупателями.

Все расчеты можно проводить через мобильное приложение «Мой налог». Программа сформирует чек и направит информацию о расчете в ИФНС. Такой же чек надо передать покупателю.

*Основание: Закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ, Закон от 27.11.2018 № 425-ФЗ*

## **ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (ПСН)**

---

### **Увеличен максимально возможный доход**

В 2019 г. патенты для ИП могут подорожать. С 2019 г. регионы вправе повысить потенциальный доход, из которого считают налог. НК РФ ограничивает доход максимальным размером 1 млн руб. в год, который индексируют на коэффициент-дефлятор (ст. 346.43 НК). В 2018 г. коэффициент составлял 1,481. В 2019 г. коэффициент-дефлятор для ПСН увеличился до 1,518. Поэтому максимальный доход на этом специальном режиме может вырасти до 1 518 000 руб.

## **ОБЩИЕ ПРАВИЛА УПЛАТЫ И ВЗЫСКАНИЯ НАЛОГОВ, СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

---

### **В расчет пени внесены изменения**

Установлено ограничение на максимальный размер пени, а именно: пени не могут быть больше недоимки, на которую их начисляют. Ранее такого ограничения не было.

Уточнено, что пени нужно начислять в том числе и за день, когда недоимку погасили. Ранее данный вопрос являлся спорным.

Поправки вступили в силу 27 декабря 2018 г.

*Основание: Закон от 27.11.2018 № 424-ФЗ*

### **Налоговые органы смогут получать сведения об организации у ее аудиторов**

С 1 января 2019 г. налоговые органы смогут истребовать у аудитора сведения в двух случаях:

- клиент аудитора не передал налоговым органам данные при проведении его выездной проверке или при проверке налоговыми органами сделки между взаимозависимыми лицами, одним из которых был клиент аудитора;
- в отношении клиента аудитора поступил запрос от компетентных органов иностранных государств.

Аудиторы должны будут предоставить сведения, если соблюдаются два условия:

- сведения требуются для расчета налогов, сборов, страховых взносов;
- сведения получены при осуществлении аудиторской деятельности или оказании связанных с ней услуг.

*Основание: Закон от 29.07.2018 № 231-ФЗ*

### **Счет Федерального казначейства в платежном поручении можно будет уточнять**

С 2019 г. можно будет уточнять счет Федерального казначейства в платежном поручении по налогам, страховым взносам, сборам, пеням, а также штрафам. При этом должны соблюдаться три условия:

- с даты платежа прошло не больше трех лет;
- уточнение не приведет к образованию недоимки;
- деньги поступили в бюджет, несмотря на ошибку в платежке.

*Основание: Закон от 29.07.2018 № 232-ФЗ*

## ОТВЕТЫ НА ЗАДАЧИ

---

### ЗАДАЧА 1.1

1. Позиция ФНС России автоматически является позицией всех структурных подразделений Федеральной налоговой службы, в том числе территориальных налоговых инспекций. Таким образом, точка зрения инспектора не может противоречить точке зрения ФНС России, высказанной в Письме.

Однако для налогоплательщика данное Письмо не имеет нормативного характера и представляет только информационный интерес.

2. Данное Письмо не будет иметь никакого значения при рассмотрении спора в суде. Нормативный характер имеют только положения НК РФ, на которые ссылается ФНС России в данном Письме.

### ЗАДАЧА 1.2

1. Пунктом 1 ст. 34.2 НК РФ Министерству финансов РФ предоставлено право издавать письменные разъяснения налогоплательщикам по вопросам применения налогового законодательства. Налогоплательщики обязаны руководствоваться этими разъяснениями. Это позволяет сделать вывод о том, что и налоговые органы также обязаны руководствоваться данными разъяснениями, хотя прямо об этом в НК РФ не говорится.

2. Поскольку суммы доплаты по налогу, пени и налоговых санкций являются для компании несущественными, возможно, имеет смысл уплатить их, чтобы сохранить хорошие отношения с инспекцией, даже если аргументы в пользу позиции налогоплательщика достаточно весомы.

Необходимо учитывать также стоимость судебных издержек и услуг юристов в случае начала арбитражного процесса.

### ЗАДАЧА 1.3

1. Положения настоящего закона не могут вступить в силу:

- по истечении одного месяца со дня их официального опубликования (5 февраля)
- и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу (т. е. уже 1 марта, поскольку дата 1 февраля противоречит предыдущему ограничению).

Таким образом, самая ранняя дата вступления данного закона в силу — **1 марта 2019 г.**

2. Нет, не должна. Положения закона о том, что он вступает в силу с 1 января, автоматически считаются недействительными, и по умолчанию применяются общие правила, указанные в предыдущем пункте.

Закон вступит в силу с **1 января 2019 г.**, поскольку ставка налога **понижается**.

#### ЗАДАЧА 1.4

Законы, вносящие изменения, которые улучшают положения налогоплательщиков, могут иметь обратную силу, т. е. вступать в действие «задним числом».

1. Изменения в НК РФ вносятся путем принятия соответствующих федеральных законов, которые должны быть приняты Государственной думой РФ, одобрены Советом Федерации и подписаны Президентом РФ.

#### ЗАДАЧА 1.5

Законы вступают в силу после официального опубликования.

2. Сложные законы проходят в Государственной думе РФ три этапа обсуждения, называемые чтениями. Если закон принят в первом чтении, то это означает, что принят черновой вариант закона, в который будет внесена существенная правка. Когда закон принимается во втором чтении, то это означает, что предстоящие корректировки будут не очень существенными. Принятие закона в третьем чтении означает одобрение Государственной думой заключительного варианта законопроекта.

Технически простые законопроекты могут быть сразу приняты в третьем чтении, т. е. без внесения каких-либо исправлений.

Взаимозависимые лица:

#### ЗАДАЧА 1.6

ЗАО «Пончик» и фирма «Баранка» (доля прямого участия — 40%).

Фирмы «Баранка» и «Бублик» (доля прямого участия — 65%).

Фирма «Баранка» и фирма «Сухарик» (доля прямого участия — 50%).

ЗАО «Пончик» и фирма «Бублик» (доля косвенного участия — 26%).

Кроме того, ЗАО «Пончик» и фирма «Сухарик», а также фирмы «Бублик» и «Сухарик» могут быть признаны взаимозависимыми по решению суда.

### ЗАДАЧА 2.1

1. Расчет налога на прибыль ЗАО «Торговый Дом Кота Базилио», тыс. руб.:

<b>Доходы от продажи кормов (без НДС)</b>	<b>10 000</b>
<b>Минус расходы:</b>	
себестоимость кормов (без НДС)	(5000)
амортизация основных средств	(400)
зарплата работникам	(800)
страховые взносы на зарплату работников	(200)
аренда помещения	(1000)
<b>Итого прибыль</b>	<b>2600</b>
Минус убыток прошлого года	(1400)
<b>Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка</b>	<b>1200</b>
<b>Налог на прибыль по ставке 20%</b>	<b>240</b>

2. В данном случае установлена максимальная ставка налога — **20%**.

Налог зачисляется в федеральный бюджет в сумме 36 000 руб. ( $1\,200\,000 \text{ руб.} \times 3\%$ ) и в бюджет субъекта Российской Федерации в сумме 204 000 руб. ( $1\,200\,000 \text{ руб.} \times 17\%$ ). Всего — 240 000 руб.

### ЗАДАЧА 2.2

Налоговые последствия этих операций для компаний будут следующими.

*Для ЗАО «Баранка»:*

ЗАО «Баранка» будет вынуждено включить стоимость оргтехники и мебели в налоговую базу по налогу на прибыль, несмотря на то что имущество получено от физического лица — акционера фирмы, доля которого в капитале ЗАО превышает 50%. Дело в том, что имущество было передано третьим лицам до истечения одного года начиная с даты его получения.

Денежные средства, полученные ЗАО «Баранка» от Антона, налогом на прибыль не облагаются, так как на них вышеуказанное одногодичное ограничение не распространяется.

ЗАО «Баранка» должно включить в состав внереализационных доходов остаточную стоимость грузовика (2,5 млн руб.), полученного от ЗАО «Плюшка», так как эта стоимость превышает рыночную стоимость грузовика.

*Для ЗАО «Плюшка»:*

ЗАО «Плюшка» включит стоимость полученной мебели (40 млн руб.) и денежных средств (50 млн руб.) в налоговую базу по налогу на прибыль, поскольку доля ЗАО «Баранка» в капитале ЗАО «Плюшка» составляет ровно 50% и требования **подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ** не выполняются.

ЗАО «Плюшка» не сможет включить в свои расходы остаточную стоимость грузовика, переданного безвозмездно.

*Для ЗАО «Кекс»:*

Налогооблагаемая прибыль ЗАО «Кекс» в результате безвозмездного получения оргтехники и денежных средств не изменится.

*Последствия для всех трех фирм*

Внереализационные доходы (расходы), млн руб.:

	Февраль	Март
ЗАО «Баранка»	+60	+2,5
ЗАО «Кекс»	0	–
ЗАО «Плюшка»	+90	{0}

1. Расчет налога на прибыль ЗАО «Карабас-Барабас», тыс. руб.:

#### ЗАДАЧА 2.3

<b>1. Доходы от реализации</b>	<b>20 000</b>
<b>2. Минус расходы, связанные с реализацией:</b>	
стоимость материалов	{4000}
зарплата работникам	{6000}
страховые взносы на зарплату	{1560}

амортизация оборудования	[2440]
аренда помещения	[4200]
<b>3. Итого прибыль от реализации (1 – 2)</b>	<b>(1800)</b>
<b>4. Плюс доходы, не связанные с реализацией (внереализационные доходы):</b>	
проценты по депозиту	100
<b>5. Минус расходы, не связанные с реализацией (внереализационные расходы):</b>	
отрицательная курсовая разница	[50]
<b>6. Итого прибыль от внереализационных операций (4 – 5)</b>	<b>50</b>
<b>7. Прибыль текущего года (3 + 6)</b>	<b>1850</b>
<b>8. Минус убыток прошлого года</b>	<b>(350)</b>
<b>9. Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка (7 – 8)</b>	<b>1500</b>
<b>10. Налог на прибыль по ставке 20%</b>	<b>300</b>

2. В данном случае установлена максимальная ставка налога — 20%.

Налог зачисляется в федеральный бюджет в сумме 45 000 руб. (1 500 000 руб. × 3%) и в бюджет субъекта Российской Федерации в сумме 255 000 руб. (1 500 000 руб. × 17%). Всего — 300 000 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) страховые взносы, начисленные на зарплату 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 производственным рабочим за результаты труда по итогам года (прямые расходы по оплате труда);

28) оплата питания производственных рабочих (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);

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 не отгруженного мороженого (доход будет признан в момент отгрузки мороженого покупателю);

7) штрафы и санкции, уплаченные **в бюджет** (в составе внебюджетных 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 Турции (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 запрещено НК РФ);

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).

Все суммы в ответе приведены без НДС.

#### ЗАДАЧА 2.5

Чтобы определить, может ли ЗАО в I квартале текущего года применять кассовый метод, нужно выручку, полученную в прошлом году, разделить на 4.

Среднеквартальная выручка составит

$$3\,900\,000 \text{ руб.} : 4 = 975\,000 \text{ руб.}$$

Эта сумма не превышает 1 000 000 руб., поэтому в I квартале текущего года ЗАО «Осел Иа» может использовать кассовый метод.

Чтобы определить, может ли фирма применить кассовый метод во II квартале текущего года, надо определить среднеквартальную выручку (без НДС) за II, III и IV кварталы прошлого года и за I квартал текущего года.

Среднеквартальная выручка (без НДС) составит

$$(1\,200\,000 \text{ руб.} + 1\,100\,000 \text{ руб.} + 1\,100\,000 \text{ руб.} + 600\,000 \text{ руб.}) : 4 = 1\,000\,000 \text{ руб.}$$

Эта сумма равна, но не превышает 1 000 000 руб. Поэтому во II квартале текущего года фирма также может использовать кассовый метод.

Чтобы определить, может ли фирма применить кассовый метод в III квартале текущего года, надо определить среднеквартальную выручку за III и IV кварталы прошлого года, а также за I и II кварталы текущего года.

Среднеквартальная выручка составит

$$(1\,100\,000 \text{ руб.} + 1\,100\,000 \text{ руб.} + 600\,000 \text{ руб.} + 1\,300\,000 \text{ руб.}) : 4 = 1\,025\,000 \text{ руб.}$$

Так как среднеквартальная выручка превысила 1 000 000 руб., фирма потеряла право на применение кассового метода. Бухгалтеру ЗАО «Осел Иа» придется пересчитать все доходы и расходы за текущий год, исходя из метода начисления, и сдать уточненные декларации по налогу на прибыль за I квартал и полугодие текущего года.

#### **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 — 133 000 руб.;

внереализационный доход (положительная курсовая разница) в феврале — 1000 руб.

*По кассовому методу:*

выручка от реализации в феврале — 134 000 руб.

2. *По методу начисления:*

выручка от реализации в феврале — 330 000 руб.;

внереализационный расход (общая отрицательная курсовая<sup>1</sup> разница) за февраль и март — 5000 руб.

<sup>1</sup> До 1 января 2015 г. — суммовая разница, которая признавалась только в марте.

*По кассовому методу:*

выручка от реализации в марте — 325 000 руб.

3. Общая сумма процентов за отсрочку по оплате товаров составит

$$480\,000 \text{ руб.} \times 0,5\% \times 10 \text{ дней} = 24\,000 \text{ руб.}^1$$

$$\text{НДС с процентов составит: } 24\,000 \times \frac{20}{120} = 4\,000 \text{ руб.}^2$$

*По методу начисления:*

выручка от реализации в мае — 400 000 руб.;

внереализационный доход (проценты по коммерческому кредиту без НДС) — 20 000 руб.<sup>2</sup>

*По кассовому методу:*

выручка от реализации в июне без НДС — 420 000 руб.

*По методу начисления:*

выручка от реализации в июле — 1 000 000 руб.;

внереализационный доход (проценты по векселю) в августе — 20 000 руб.<sup>3</sup>

*По кассовому методу:*

выручка от реализации в августе — 1 020 000 руб.

Расчет налога на прибыль, руб. (все суммы указаны без НДС)

**ЗАДАЧА 2.8**

Операции	Метод начисления	Кассовый метод
1. Отгружена продукция	1 600 000	0
2. Поступила оплата	0	1 000 000

<sup>1</sup> Процентные доходы учитываются по мере их начисления с учетом обязательного начисления на последнее число отчетного периода.

<sup>2</sup> Проценты за отсрочку платежа за реализованные товары подлежат обложению НДС по расчетной ставке 20/120.

<sup>3</sup> Возможный НДС с дисконта по условию задачи не учитывается.

3. Стоимость материалов, использованных в производстве	(900 000)	(720 000)
4. Зарплата работникам, начисленная за январь, и страховые взносы	(120 000) (31 200)	(0) (0)
5. Зарплата работникам, выплаченная в январе, и уплата страховых взносов в бюджет в январе	(0) (0)	(100 000) (26 000)
6. Стоимость имущества, полученного безвозмездно	140 000 (выбирается наибольшая сумма из рыночной стоимости и остаточной стоимости)	140 000
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	(318 000)

#### ЗАДАЧА 2.9

**Вариант 1.** В этой ситуации бухгалтер должен:

- включить в состав внереализационных доходов первого полугодия прошлого года 2 млн руб.;
- доплатить налог на прибыль за прошлый год в сумме 400 000 руб. (2 млн руб. × 20%);

- предоставить уточненные декларации по налогу за полугодие, 9 месяцев и годовую декларацию за прошлый год;
- уплатить пени за просрочку уплаты налога.

**Вариант 2.** В этой ситуации бухгалтер должен включить 2 млн руб. в состав внереализационных доходов по итогам первого полугодия текущего года.

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**.

#### ЗАДАЧА 2.10

Стоимость материалов, полученных в результате ликвидации здания (240 000 руб.), отражается в налоговом учете как **внереализационные доходы**.

2. В налоговом учете бухгалтер ЗАО «Винни-Пятачок» должен включить в состав внереализационных доходов 400 000 руб. ( $100\,000 + 140\,000 + 160\,000$ ).

Проценты к получению начисляются на последнее число каждого отчетного периода (месяца) и отражаются в составе внереализационных доходов (нарастающим итогом):

#### ЗАДАЧА 2.11

- по состоянию на 31 октября:

$2\,000\,000 \text{ руб.} \times 28 : 365 \times 14\% = 21\,479 \text{ руб.}$  (проценты рассчитываются начиная со 2-го дня после дня выдачи займа);

- по состоянию на 30 ноября:

$2\,000\,000 \text{ руб.} \times 30 : 365 \times 14\% + 21\,479 \text{ руб.} (\% \text{ за октябрь}) = 23\,014 + 21\,479 = 44\,493 \text{ руб.};$

- по состоянию на 31 декабря:

$2\,000\,000 \text{ руб.} \times 31 : 365 \times 14\% + 44\,493 (\% \text{ за октябрь, ноябрь}) = 23\,781 + 44\,493 = 68\,274 \text{ руб.}$

В налоговом учете затраты на рекламу пончиков в средствах массовой информации включаются в состав прочих расходов в полной сумме (без НДС).

#### ЗАДАЧА 2.12

Затраты на покупку призов включаются в состав прочих расходов в пределах 1% от выручки (без НДС) ( $80\,000\,000 \text{ руб.} \times 1\% = 800\,000 \text{ руб.}$ ).

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.).

#### **ЗАДАЧА 2.13**

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.  $\times$  4%). Страховые взносы для расчета норматива не учитываются.

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 (см. главу 3).

#### **ЗАДАЧА 2.14**

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 — 3000 руб.;

*в Париже:*

- стоимость билетов на самолет — 20 700 руб.;
- стоимость электрички из аэропорта в город и обратно — 1618 руб. (20 евро  $\times$  80,9);
- счет за проживание в отеле — 22 652 руб. (280 евро  $\times$  80,9);
- суточные за 13, 14 января — 11 326 руб. (70 евро  $\times$  2  $\times$  80,9);
- суточные за 15 января — 1000 руб.

#### **ЗАДАЧА 2.15**

1. В январе текущего года единовременно списаны на расходы 120 000 руб.

Амортизация начислялась с января в сумме 5833 руб. ежемесячно (280 000 руб. : 48 месяцев).



Амортизация за I квартал, рассчитанная линейным методом, составила 17 500 руб.

2. В январе списано на расходы 120 000 руб. Оборудование относится к третьей амортизационной группе. Месячная норма амортизации — 5,6%. Амортизация за январь составила

$$280\,000 \times 5,6\% = 15\,680 \text{ руб.}$$

Амортизация за февраль составила

$$(280\,000 - 15\,680) \times 5,6\% = 264\,320 \times 5,6\% = 14\,802 \text{ руб.}$$

Амортизация за март составила

$$(280\,000 - 15\,680 - 14\,802) \times 5,6\% = 13\,973 \text{ руб.}$$

Амортизация за I квартал, рассчитанная нелинейным методом, составила 44 455 руб.

Амортизацию за квартал можно было посчитать как разницу между первоначальной стоимостью оборудования на 1 января и его остаточной стоимостью на 1 апреля.

Первоначальная стоимость оборудования (за вычетом суммы единовременного списания) равна (руб.):  $400\,000 - 120\,000 (30\%) = 280\,000$ .

Остаточная стоимость оборудования на 1 апреля равна

$$280\,000 \times (1 - 0,01 \times 5,6)^3 = 235\,545 \text{ руб.}$$

Амортизация за квартал равна:  $280\,000 - 235\,545 = 44\,455$  руб.

**1. Линейный метод начисления амортизации.** В апреле были списаны на расходы 240 000 руб. (или 30% от стоимости автомобиля). Амортизация начислялась также с апреля.

Амортизация за год составила

$$240\,000 / 72 \times 9/12 = 30\,000 \text{ руб.}$$

**2. Нелинейный метод начисления амортизации.** В апреле были списаны на расходы 240 000 руб. (или 30% от стоимости автомобиля). Амортизация начислялась также с апреля.

#### ЗАДАЧА 2.16

Чтобы рассчитать амортизацию за год, необходимо определить остаточную стоимость автомобиля на 31 декабря.

Автомобиль служит 6 лет и относится к четвертой амортизационной группе, включающей основные средства сроком службы свыше 5 и до 7 лет (включительно).

Ежемесячная норма амортизации для основных средств этой группы установлена НК РФ в размере 3,8%.

Остаточная стоимость автомобиля на 31 декабря будет равна

$$240\,000 \times (1 - 0,01 \times 3,8)^9 = 169\,351.$$

Отсюда легко рассчитать амортизацию автомобиля за 9 месяцев, которая равна:  $240\,000 - 169\,351 = 70\,649$  руб.

#### ЗАДАЧА 2.17

Величина резерва по сомнительным долгам на конец каждого отчетного периода:	На 30.06	На 30.09	На 31.12	На 31.03
согласно инвентаризации дебиторов	70	180	300	400
с учетом 10%-ного ограничения	60	160	300	300
Сумма расхода по налогу на прибыль (нарастающим итогом)	{60}	{160}	{340}*	0**

\* 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%-ного ограничения по выручке за предыдущий год. Начальный баланс в резерве и остаток на 31.03 равны. Сумма расхода = 0.

#### ЗАДАЧА 2.18

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.:

<b>Выручка от перепродажи пончиков «Диетический»</b>	<b>9 000 000</b>
<b>Минус прямые расходы, связанные с реализацией:</b>	
стоимость приобретения (5 000 000 руб. × 80%)	{4 000 000}
транспортные расходы (300 000 руб. × 80%)	{240 000}

<b>Минус косвенные расходы, связанные с реализацией:</b>	
зарплата основным работникам	(500 000)
страховые взносы на зарплату работникам	(195 000)
зарплата административным работникам	(200 000)
страховые взносы 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)
<b>Минус косвенные внереализационные расходы:</b>	
проценты по кредиту***	(283 573)
положительная курсовая разница****	200 000
<b>Итого прибыль до убытков прошлых лет</b>	<b>3 133 426</b>
<b>Минус убыток прошлых лет</b>	<b>(2 500 000)</b>
<b>Итого налогооблагаемая прибыль</b>	<b>633 427</b>
<b>Налог на прибыль</b>	<b>126 685</b>

\* Расход ограничен 4% от общих вычитаемых расходов на оплату труда без учета страховых взносов  
 $(500\,000 + 200\,000) \times 4\%$ .

\*\*  $100\,000 (50\%) + 9\,000\,000 \times 1\%$ .

\*\*\* Проценты за ноябрь:  
 $200\,000 \times 16\% \times 21 : 365 \times 62,5 = 115\,069$  руб.

Проценты за декабрь:  
 $200\,000 \times 16\% \times 31 : 365 \times 62 = 168\,504$  руб.

\*\*\*\*  $200\,000 \times (63 - 62)$ .

К **прямым расходам** относится стоимость материалов, оплата труда производственных рабочих, страховые взносы, начисленные на эту оплату, амортизация производственных основных средств. Эти расходы уменьшают прибыль только в части реализованной продукции (**90%**). Остальные расходы являются **косвенными** и уменьшают прибыль в полных суммах.

Расчет налогооблагаемой прибыли от продаж пончиков «Толстяк», руб.:

<b>Выручка от реализации</b>	<b>1 000 000</b>
<b>Минус прямые расходы, связанные с реализацией:</b>	
материалы $(240\,000 \times 90\%)$	(216 000)
зарплата $(200\,000 \times 90\%)$	(180 000)
страховые взносы $(52\,000 \times 90\%)$	(46 800)
амортизация оборудования $(120\,000 \times 90\%)$	(108 000)

#### ЗАДАЧА 2.19

<b>Минус косвенные расходы, связанные с реализацией:</b>	
зарплата административным работникам	(60 000)
страховые взносы на зарплату административным работникам	(15 600)
амортизация прочего оборудования	(32 000)
амортизация патента	(48 000)
представительские расходы*	(9600)
расходы на рекламу**	(26 000)
налог на имущество	(5000)
списание стоимости программы (48 000 : 4 : 2)	(6000)
<b>Минус косвенные внереализационные расходы:</b>	
проценты по кредиту***	(27 123)
увеличение резерва сомнительных долгов****	(80 000)
штраф, уплаченный поставщикам	(20 000)
<b>Итого прибыль до убытков прошлых лет</b>	<b>119 877</b>
<b>Минус налоговый убыток прошлых лет</b>	<b>(50 000)</b>
<b>Итого налогооблагаемая прибыль</b>	<b>69 877</b>
<b>Налог на прибыль</b>	<b>13 975</b>

\* Расход ограничен 4% от общих вычитаемых расходов на оплату труда без учета страховых взносов  $(180\,000 + 60\,000) \times 4\%$ .

\*\*  $16\,000 (40\%) + 1\,000\,000 \times 1\% (60\%)$ .

\*\*\*  $200\,000 \times 10\% \times 1,8 \times 275 : 365$ .

\*\*\*\*  $50\,000 - 30\,000 + 80\,000 = 100\,000$  (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.:

<b>I квартал</b>	
«Исходящий» НДС с реализации	200 000
«Исходящий» НДС с предоплат на 31 марта	20 000
<b>Итого</b>	<b>220 000</b>
<b>II квартал</b>	
«Исходящий» НДС с реализации	300 000
«Исходящий» НДС с предоплат на 30 июня	170 000
Вычет НДС по предоплатам на 31 марта	(20 000)
<b>Итого к уплате в бюджет</b>	<b>450 000</b>

1. Германия (консультационные услуги будут считаться оказанными по местонахождению покупателя).

### ЗАДАЧА 3.3

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. Россия (спасательные услуги будут считаться оказанными по местонахождению продавца).

1. 20 000 руб.

### ЗАДАЧА 3.4

Тот факт, что оплачено 50% суммы счета поставщика, не имеет значения.

2. 0 руб.

Исходя из того, что оборудование не будет использовано для оказания услуг, облагаемых НДС.

3. 100 000 руб. Тот факт, что основные средства на отчетную дату не получены, не имеет значения для целей получения вычета по НДС при условии наличия счета-фактуры от поставщика.

4. 60 000 руб.

НДС был уплачен на таможне при ввозе этих товаров в Российскую Федерацию.

5. 0 руб.

Российская Федерация не является местом оказания данных услуг.

На стоимость построенного здания необходимо начислить НДС.

### ЗАДАЧА 3.5

Расчет налоговой базы для исчисления налога, млн руб.:

Стоимость материалов (без НДС)	10
Зарботная плата строительных рабочих	9,6
Страховые взносы на зарплату	2,496
Услуги субподрядчиков (без НДС) <sup>1</sup>	0
Всего	22,1
<b>НДС (22,1 × 20%)</b>	<b>4,42</b>

Начисление НДС производится ежеквартально с суммы фактических затрат за квартал. Начисленный НДС подлежит вычету сразу же после его отражения в составе «исходящего» НДС и последующей уплаты. Например, НДС, начисленный за III квартал, может быть предъявлен к вычету в декларации за III квартал.

Предъявленный «входящий» НДС по материалам и услугам субподрядчиков подлежит вычету в обычном порядке — по мере получения материалов и оказания услуг.

### ЗАДАЧА 3.6

**Шаг 1.** Определяется доля продаж необлагаемой продукции в общих продажах (без НДС).

$$85\,000 : 850\,000 \times 100\% = 10\%.$$

**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. ( $44\,200 \times 10\%$ ).

Равно: общая себестоимость материалов, использованных для производства продукции, не облагаемой НДС, — 100 000 руб. ( $95\,580 + 4420$ ).

<sup>1</sup> В облагаемую базу включается стоимость строительства, выполненного самой организацией, без услуг, выполненных субподрядчиками.

## **Зарплата и страховые взносы**

Зарплата работникам, занятым исключительно на производстве продукции, не облагаемой НДС, и страховые взносы — 21 000 руб.  $(560\,000 + 140\,000) \times 3\%$ .

Плюс 10% от зарплаты и страховых взносов по работникам, занятым на производстве как облагаемой, так и не облагаемой НДС продукции, и страховые взносы — 14 000 руб.  $((560\,000 + 140\,000) \times 20\% \times 10\%)$ .

Равно: общая зарплата и страховые взносы, включаемые в себестоимость продукции, не облагаемой НДС, — 35 000 руб.

## **Общая себестоимость необлагаемой продукции**

Материалы — 100 000 руб.

Зарплата и страховые взносы — 35 000 руб.

Итого: 135 000 руб.

## **Отношение себестоимости продукции, не облагаемой НДС, к общей себестоимости, %:**

$$135\,000 : (1\,080\,000 \times 100 : 120 + 560\,000 + 140\,000) \times 100\% = \\ = 135\,000 : (900\,000 + 700\,000) \times 100\% = 8,43\%.$$

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

$$44\,200 \times 20\% = 8840 \text{ руб.}$$

НДС, который относится на затраты, составляет 10% от этой суммы (см. шаг 1), или 884 руб.

НДС, принимаемый к вычету, составляет 90%, или 7956 руб.

## **Шаг 4. Общая сумма входящего НДС к вычету**

$$1\,080\,000 \times 20/120 - 884 - 95\,580 \times 20\% = 160\,000 \text{ руб.}$$

**ЗАДАЧА 3.7**

НДС начисляется по расчетной ставке **20/120** на разницу между стоимостью продажи микроавтобуса и начисленной амортизацией на дату продажи (по данным бухгалтерского учета).

Амортизация рассчитывается с месяца, следующего за месяцем ввода основного средства в эксплуатацию, по месяц продажи включительно.

Сумма амортизации, по данным бухгалтерского учета, составит:  $118\,000 \times (6 + 12 + 12 + 12 + 4) : 12 \times 12\% = 54\,280$  руб.

Остаточная стоимость на момент продажи по данным бухгалтерского учета:

$$118\,000 - 54\,280 = 63\,720 \text{ руб.}$$

$$\text{Сумма НДС: } (96\,000 - 63\,720) \times 20/120 = 5380 \text{ руб.}$$

**1. Декларация по НДС за IV квартал прошлого года (получение аванса)**

Экспортные авансы не облагаются НДС и соответственно не отражаются в данной декларации.

**ЗАДАЧА 3.8****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  
(181-й день начиная со дня экспортной отгрузки)**

28 ноября (на 271-й календарный день начиная со дня экспортной отгрузки) экспорт считается неподтвержденным. Компании необходимо подать уточненную декларацию за I квартал как можно быстрее.



### Уточненная декларация НДС за I квартал

«Исходящий» НДС по неподтвержденному экспорту (160 000 × 90,9 руб. × 18%)	2 617 920
Вычет «входящего» НДС по экспортным товарам	(1 520 000)
Дополнительная сумма НДС к уплате	1 097 920

Сумма удержания по **варианту 1** равна нулю. НДС уплачивается на таможне при ввозе мебели.

#### ЗАДАЧА 3.9

Сумма удержания по **варианту 2** равна:  $50\,000 \text{ евро} \times 20/120 = 8333 \text{ евро}$ . Местом реализации товара признается Российская Федерация.

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.

#### ЗАДАЧА 3.10

По **варианту 2** контракт должен быть подписан на сумму 30 000 евро, поскольку место оказания услуг в данном случае — Российская Федерация. НДС российской компанией удерживается по ставке 20/120 от полной суммы контракта.

Восстановление НДС производится в 2019–2022 гг.

#### ЗАДАЧА 3.11

Доля услуг, не облагаемых НДС, в общей стоимости оказанных услуг:

2019 г. — 20% (150 000 : 750 000);

2020 г. — 35% (350 000 : 1 000 000);

2021 г. — 8% (140 000 : 1 750 000);

2022 г. — 3% (45 000 : 1 500 000).

НДС к восстановлению, руб.:

2019 г. — 6000 ( $300\,000 \times 10\% \times 20\%$ );

2020 г. — 10 500 ( $300\,000 \times 10\% \times 35\%$ );

2021 г. — 2400 ( $300\,000 \times 10\% \times 8\%$ );

2022 г. — 900 ( $300\,000 \times 10\% \times 3\%$ ).

**ЗАДАЧА 3.12**

Расчет НДС за текущий год, тыс. руб.:

<b>«Исходящий» налог к уплате:</b>	
с продаж (см. примечание)	5000
с авансов на 31 декабря	280
Всего	5280
<b>«Входящий» налог к вычетам:</b>	
с авансов на 1 января	(180)
по полученным материалам и авансам	(3200)
по производственным услугам	(400)
по основным средствам	(480)
по возвращенным товарам	(100)
по рекламным услугам*	(80)
Всего	(4440)
<b>Итого НДС к уплате</b>	<b>840</b>

\* До 1 января 2015 г. вычет НДС по рекламным расходам производился только в части расходов, учитываемых по налогу на прибыль. С 1 января 2015 г. данное правило отменено.

**Расчет 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 = 12 000 + 24 000 – 6000 = 30 000 руб.;

НДС с выручки от продаж = 30 000 × 20/120 = 5000 руб.

**ЗАДАЧА 3.13**

Расчет НДС за текущий год, тыс. руб.:

<b>«Исходящий» налог к уплате:</b>	
с продаж	1890
с предоплат на 31 декабря	460
Всего	2350
<b>«Входящий» налог к вычетам:</b>	
с предоплат на 1 января	(200)
по полученным товарам	(1080)

по производственным услугам	(500)
по основным средствам	(240)
по рекламным услугам*	(80)
по предоплате торговых залов	(180)
Всего	(2280)
<b>Итого НДС к уплате</b>	<b>70</b>

\* До 1 января 2015 г. вычет НДС по рекламным расходам производился только в части расходов, учитываемых по налогу на прибыль. С 1 января 2015 г. данное правило отменено.

1. Налогооблагаемый доход Музы за текущий год, руб.:

#### ЗАДАЧА 4.1

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: стандартные личные вычеты*	(0)
<b>Всего облагаемый доход</b>	<b>226 885</b>
<b>НДФЛ по ставке 13%</b>	<b>29 495</b>

\* Стандартный вычет в размере 400 руб. за месяц отменен начиная с 1 января 2012 г.

2. Компания удержит НДФЛ из денежных выплат, производимых Музе. Удержание не может превысить **50%** от заработной платы.

Налогооблагаемый доход Сковородкина, руб.:

#### ЗАДАЧА 4.2

Зарплата	800 000
Премия за год	1 000 000
Материальная помощь	500 000
Минус: необлагаемая сумма	(4000)
Подарки	300 000
Минус: необлагаемая сумма	(4000)
Возмещение командировочных расходов:	
в пределах норм	0
сверх норм	320 000

Оплата:	
учебного семинара	0
талонов на питание	140 000
путевки в санаторий	0
фирменной одежды	18 000
отдыха в Турции	21 000
Взносы по договорам:	
негосударственного пенсионного обеспечения	0
добровольного медицинского страхования	0
добровольного медицинского страхования супруги	0
<b>Общий налогооблагаемый доход</b>	<b>3 091 000</b>
<b>НДФЛ по ставке 13%</b>	<b>401 830</b>

#### ЗАДАЧА 4.3

Расчет налогооблагаемого дохода и НДФЛ Октябрьны, руб.:

Зарплата $(22\,000 \times 12)$	264 000
Стандартный личный вычет	(0)
Премия $(21\,750 \times 2) : 0,87$	50 000
Бесплатные обеды $(1200 \times 12)$	14 400
Оплаченный отдых за границей	35 000
Скидки на товары	6500
Мобильный телефон	6700
Минус: необлагаемая сумма	(4000)
Оплата абонемента	8000
Медицинская страховка	0
<b>Общий налогооблагаемый доход</b>	<b>380 600</b>
<b>НДФЛ по ставке 13%</b>	<b>49 478</b>

#### ЗАДАЧА 4.4

Социальные вычеты Рубцова, руб.:

<b>Вычет по расходам на благотворительные цели:</b>	
денежный перевод (25% от дохода, облагаемого по ставке 13%)	75 000
передача имущества	0
<b>Вычет по расходам на образование:</b>	
собственное образование	53 000
обучение сына $(50\,000 - 30\,000)$	20 000

<b>Вычет по медицинским расходам:</b>	
оплата операции матери	20 000
оплата операции брата	0
<b>Вычет по страховым пенсионным взносам</b>	
добровольное пенсионное страхование родителей	47 000

*Предполагается, что Рубцов заявляет вычеты по расходам на собственное образование и на лечение матери в полных суммах 53 000 руб. + 20 000 руб. Таким образом, вычет по страховым пенсионным взносам не может превышать 47 000 руб. ввиду общего ограничения 120 000 руб. по совокупности перечисленных вычетов.*

**(1), (2)** Налогооблагаемый доход Лаликова в текущем году и расчет имущественного вычета по приобретению нового жилья, руб.:

#### ЗАДАЧА 4.5

<b>Доход, облагаемый по ставке 13%, без учета операций по купле-продаже имущества</b>	<b>400 000</b>
<b>Доходы от продажи имущества:</b>	
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	(250 000)
выручка от продажи участка	600 000
минус имущественный вычет (участок находится в собственности более 3 лет)	(600 000)
<b>Социальные вычеты</b>	<b>(75 000)</b>
<b>Налогооблагаемый доход после социальных вычетов</b>	<b>515 000</b>
<b>Вычет по расходам на приобретение нового жилья*</b>	<b>(515 000)</b>
<b>Налогооблагаемый доход</b>	<b>0</b>
<b>НДФЛ по ставке 13%</b>	<b>0</b>

#### Расчет суммы вычета по расходам на приобретение нового жилья, руб.

Базовая сумма	1 680 000
Проценты по кредиту	120 000
Максимально возможный вычет в текущем году	1 800 000
Налогооблагаемый доход до данного вычета	515 000
Сумма вычета, используемого в текущем году	(515 000)
<b>Вычет к переносу на последующие годы</b>	<b>1 285 000</b>

**(3)** Имущественный вычет по расходам на приобретение новой квартиры может быть предоставлен Диме:

1) или налоговым органом на основании налоговой декларации 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 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 уведомление 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	$(X - 20\%) \times 13\%$
Равно: гонорар к выплате	79 200
$X - (X - 20\%) \times 13\% = 79\,200;$	
$X = 88\,393 \text{ руб.}$	
НДФЛ $(88\,393 - 79\,200)$	9193

#### **ЗАДАЧА 4.7**

Расчет материальной выгоды от экономии на процентах и суммы НДФЛ.

#### **Материальная выгода по беспроцентному займу на покупку квартиры**

Материальная выгода по вышеупомянутым займам и кредитам не облагается НДФЛ, если налогоплательщик име-

ет право на имущественный вычет в соответствии с **подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ**.

### Материальная выгода по кредиту на покупку новой яхты

Материальная выгода по данному займу будет рассчитываться исходя из 2/3 ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей на дату фактического получения дохода (т. е. на дату уплаты процентов) (руб.):

$$50\,000\,000 \times (2/3 \times 22,5\% - 6\%) \times (30 + 31 + 30 + 31 + 30 + 31) : 365 = 50\,000\,000 \times 9\% \times 183 : 365 = 2\,256\,164.$$

**НДФЛ** (руб.):

$$2\,256\,164 \times 35\% = 789\,658.$$

Расчет делается по 1 октября (т. е. включая дату выплаты процентов). Производить расчет на 31 декабря уже не нужно. День получения займа не учитывается при определении количества дней займа.

Налогооблагаемый доход Эдиты и сумма налога к доплате, руб.

### ЗАДАЧА 4.8

<b>Призы и подарки, облагаемые по ставке 13%:</b>	
кухонный комбайн	10 000
денежный выигрыш от казино	20 000
денежный приз за правильные ответы в радиовикторине	3500
магнитофон	5000
минус: необлагаемая сумма	(4000)
облагаемые призы и подарки	34 500
<b>Начисленный НДФЛ</b>	<b>4485</b>
<b>Удержанный НДФЛ:</b>	
со стоимости кухонного комбайна $(10\,000 - 4000) \times 13\%$	(780)
с денежного выигрыша от казино*	0
с денежного приза за правильные ответы в радиовикторине**	0
со стоимости магнитофона***	0
<b>Сумма налога к доплате</b>	<b>3705</b>
<b>Призы и подарки, облагаемые по ставке 35%:</b>	
холодильник	25 000

минус: необлагаемая сумма	(4000)
Облагаемая сумма:	21 000
начисленный НДФЛ	7350
удержанный НДФЛ	0
Сумма налога к доплате	7350
<b>Всего к доплате</b>	<b>11 055</b>

\* Согласно **ст. 228 НК РФ**, выигрыши от игр, основанных на риске, не подлежат обложению НДФЛ у источника выплат. Эти выигрыши облагаются по базовой ставке 13%.

\*\* Сумма денежного приза не превышает 4000 руб.

\*\*\* Подарок получен в натуральной форме. Дополнительные денежные выплаты отсутствуют. Таким образом, удержание НДФЛ невозможно.

#### ЗАДАЧА 4.9

Суммы НДФЛ, удерживаемые с выплачиваемых дивидендов, руб.:	
физическому лицу — нерезиденту ( $350\,000 \times 15\%$ )	52 500
трем физическим лицам — резидентам ( $150\,000 \times 3 - 200\,000$ ) $\times 13\%$	32 500
<b>Суммы, полученные акционерами на их счета, руб.:</b>	
физическим лицом — нерезидентом ( $350\,000 - 52\,500$ )	297 500
физическими лицами — резидентами ( $150\,000 \times 3 - 32\,500$ )	417 500

#### ЗАДАЧА 4.10

1. Социальные вычеты Ласкового, руб.:

<b>Вычет по расходам на благотворительные цели:</b>	
денежный перевод	720 000
передача имущества	0

Вычет ограничен 25% от дохода, облагаемого по ставке 13% (т. е.  $2\,900\,000 \times 25\% = 725\,000$  руб.), но в данном случае сумма денежного перевода меньше, чем максимальная сумма. Поэтому все 720 000 руб. принимаются к вычету.

<b>Вычет по расходам на образование:</b>	
собственное образование	55 000*
обучение сына (вычет ограничен 50 000 руб. на обоих родителей)	50 000
<b>Вычет по медицинским расходам:</b>	
оплата центру «Худеем вместе», косметологической операции, лечения тети	0
оплата операции мамы	49 000*
оплата лекарств	5000*



<b>Вычет по взносам на пенсионное обеспечение:</b>	
жена	22 000*
сын (данный вычет предоставляется только детям-инвалидам)	0

\* Общая сумма вычетов по расходам на собственное образование, на лечение налогоплательщика и членов его семьи, а также вычеты по страховым пенсионным взносам не может превышать **120 000 руб.** Николай должен будет решить, какие конкретно вычеты он будет использовать в текущем году.

**2. Начиная с 1 января 2016 г.** работодатель вправе предоставить социальные вычеты на лечение и обучение по заявлению Николая. Кроме письменного заявления Николай должен подать работодателю уведомление о подтверждении права получить социальные вычеты, выданное инспекцией. Вычеты на лечение и обучение налоговый агент предоставляет начиная с месяца, когда к нему обратился Николай.

Социальный налоговый вычет в отношении взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения возможен только в отношении тех, которые удерживались работодателем из заработной платы Николая и перечислялись непосредственно работодателем в соответствующие фонды. При соблюдении названных условий вычет предоставляется на основании письменного заявления Николая. Уведомления от налоговой инспекции на данный тип вычета НК РФ не предусмотрено.

1. Доход Жанны в текущем году и НДФЛ, руб.:

#### ЗАДАЧА 4.11

<b>Доходы, облагаемые по ставке 13%:</b>	
зарплата (32 000 × 12)	384 000
стандартный вычет	(0)
налогооблагаемый доход	384 000
<b>Начисленный НДФЛ</b>	<b>49 920</b>
<b>Удержанный НДФЛ</b>	<b>49 920</b>
<b>Доходы, облагаемые по ставке 35%:</b>	
выгода по беспроцентному займу*	1 253 699
<b>Начисленный НДФЛ (1 253 699 × 35%)</b>	<b>438 794</b>
<b>Удержанный НДФЛ ((384 000 – 49 868) × 0,5)</b>	<b>(167 066)</b>

\*  $32\,000\,000 \times (21 + 30 + 31 + 30 + 31) : 365 \times \frac{2}{3} \times 18\% - 2\% = 32\,000\,000 \times \frac{143}{365} \times 10\% = 1\,253\,699$ .

## 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 $(7500 \times 12)$	90 000
Материальная выгода $(20 \times (150 - 80))$	1400
Подарок	8000
Необлагаемая сумма подарка	(4000)
Стандартный личный вычет	(0)
Стандартный вычет на детей	(16 800)
Налогооблагаемый доход	78 600
<b>НДФЛ</b>	<b>10 218</b>

2. Обязательства фабрики по НДФЛ в отношении коробок шоколада и телевизора.

Фабрика обязана удержать НДФЛ с материальной выгоды, полученной Чарли в результате покупки шоколада по цене ниже рыночной.

Что касается подарка, то удержание НДФЛ НК РФ не предусмотрено, однако производится на практике в большинстве случаев.

### ЗАДАЧА 4.13

Налогооблагаемый доход Люси, руб.:

<b>Расчет суточных</b>	
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	2800
Суточные по условному нормативу для Франции $(2500 \text{ руб.} \times 2)$	5000
<b>Расчет налогооблагаемого дохода</b>	
<b>Командировка в Российскую Федерацию:</b>	
билеты на поезд	0
счет за проживание в отеле	0
счета за обеды в ресторане	6400

билеты в Мариинский театр	3800
счета за телефонные разговоры из номера	600
счета за услуги парикмахерской отеля	1200
счета за поездки по городу на такси	800
Минус: суточные	(400)
<b>Налогооблагаемый доход от командировки в Российскую Федерацию</b>	<b>12 400</b>
Командировка во Францию:	
билеты на самолет	0
счета за проезд из аэропорта на такси	0
счета за поездки по городу на такси (50 евро × 61,8 руб.)	3090
счет за проживание в отеле	0
счета за обеды в ресторане (90 евро × 61,8 руб.)	5562
суточные (2500 руб. × 2)	(5000)
<b>Налогооблагаемый доход от командировки во Францию</b>	<b>3652</b>
<b>Всего налогооблагаемый доход</b>	<b>13 652</b>

НДФЛ с дохода Ренаты, руб.:

**ЗАДАЧА 4.14**

Выручка от продаж	1 300 000
Выручка от продажи «Газели»	380 000
Себестоимость	(560 000)
Платежи за аренду помещения	(220 000)
Зарплата повара	(310 000)
Зарплата официанта	(80 000)
Зарплата уборщицы	(30 000)
Остаточная стоимость «Газели» (520 000 – 480 000)	(40 000)
Страховые взносы Ренаты	(35 664)
Облагаемый доход Ренаты от предпринимательской деятельности	404 336
Социальные вычеты Ренаты	(35 000)
<b>Общий налогооблагаемый доход</b>	<b>369 336</b>
<b>НДФЛ</b>	<b>48 014</b>

**ЗАДАЧА 5.1****База для расчета и сумма страховых взносов**

	<b>База по страховым взносам</b>
Зарплата	420 000
Премия [251 300/0,87]	288 851
Абонемент	18 000
Талоны на питание	12 000
Путевка в Испанию	36 000
Страховой полис	0
Подарок	0*
<b>Итого</b>	<b>774 851</b>

\* Подарки не облагаются страховыми взносами, если производятся **по договору дарения**. В остальных случаях — облагаются.

**Расчет взносов на обязательное пенсионное страхование**

Взносы с базы, облагаемой по ставке 22%:

$$774\,851 \times 22\% = 170\,467 \text{ руб.}$$

**Расчет взносов на обязательное социальное страхование**

Предельная база для начисления этих взносов в 2019 г. составляет 865 000 руб.

Величина взносов на обязательное социальное страхование составит  $774\,851 \times 2,9\% = 22\,471$  руб.

**Расчет взносов на обязательно медицинское страхование**

Предельная база для начисления этих взносов отсутствует, т. е. облагается любая сумма выплат без ограничений.

Величина взносов составит  $774\,851 \times 5,1\% = 39\,517,40$  руб.

**ЗАДАЧА 5.2**

	<b>База по страховым взносам</b>
Зарплата	800 000
Премия за год	1 000 000
Материальная помощь (облагается страховыми взносами в сумме, превышающей 4000 руб. в год)	496 000
Подарки (не облагаются страховыми взносами, если производятся на основании договора дарения)	0
Возмещение командировочных расходов:	
указанных в ст. 9 Закона № 212-ФЗ (данная статья содержит перечень выплат, не облагаемых страховыми взносами)	0
не указанных в ст. 9 Закона № 212-ФЗ	320 000
Оплата:	
учебного семинара (специально освобождена от страховых взносов)	0
талонов на питание (предусмотрена положением трудового договора)	60 000
путевки в санаторий (стоимость путевки включается в базу для начисления страховых взносов как иное вознаграждение)	3700
фирменной одежды (стоимость фирменной одежды, выдаваемой согласно законодательству Российской Федерации специально упомянута в ст. 9 Закона № 212-ФЗ)	0
отдыха в Турции (стоимость отдыха включается в базу для начисления страховых взносов как иное вознаграждение)	21 000
операции сына (стоимость операции включается в базу для начисления страховых взносов как иное вознаграждение)	75 000
Взносы по договорам:	
негосударственного пенсионного обеспечения (освобождаются от обложения страховыми взносами в соответствии со ст. 9 Закона № 212-ФЗ)	0
добровольного медицинского страхования (освобождаются от обложения страховыми взносами в соответствии со ст. 9 Закона № 212-ФЗ)	0
добровольного медицинского страхования супруги (стоимость отдыха включается в базу для начисления страховых взносов как иное вознаграждение)	75 000
<b>Итого</b>	<b>2 850 700</b>

### Расчет взносов на обязательное пенсионное страхование

Взносы с базы облагаемой по ставке 22%:

$$1\,150\,000 \times 22\% = 253\,000 \text{ руб.}$$

Взносы с превышения по ставке 10%:

$$(2\,850\,700 - 1\,150\,000) \times 10\% = 170\,070 \text{ руб.}$$

Всего взносов: 423 070 руб.

### Расчет взносов на обязательное социальное страхование

Предельная база для начисления этих взносов в 2019 г. составляет 865 000 руб.

Величина взносов составит

$$865\,000 \times 2,9\% = 25\,085 \text{ руб.}$$

### Расчет взносов на обязательное медицинское страхование

Предельная база для начисления этих взносов отсутствует, т. е. облагается любая сумма выплат без ограничений.

Величина взносов составит  $2\,850\,700 \times 5,1\% = 145\,385,70$  руб.

#### ЗАДАЧА 5.3

В базу по страховым взносам включаются, тыс. руб.:

Начисленная заработная плата	560
Премия по результатам работы за год (начислена в текущем году, выплачена в следующем году)	96
Оплата ЗАО теннисного абонемента для Вовы	159
Оплата ЗАО мобильного телефона, используемого Вовой для личных нужд (50%)	18
Талоны на бесплатное питание, предусмотренные трудовым договором	20
Компенсация суточных $(1000 - 700) \times 50$ дней	15 000
<b>Материальная помощь согласно заявлению Вовы (45 – 4)</b>	<b>41</b>
<b>Итого</b>	<b>909</b>

Предельная величина базы для расчета страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в 2019 г. составляет 1 150 000 руб. Также дополнительно начисляется 10% взносов с суммы превышения, но в данном случае все облагается по 22%.

**В базу по страховым взносам не включаются, тыс. руб.:**

- компенсация суточных по норме для НДФЛ (700 руб. в день);
- стоимость фотоаппарата, полученного в подарок на день рождения (доход получен по договору дарения);
- скидки при покупке пончиков у ЗАО (доход получен по договору купли-продажи);
- оплата ЗАО полиса добровольного медицинского страхования Вовы;
- оплата ЗАО мобильного телефона, используемого Вовой для производственных нужд (при условии документального подтверждения производственных расходов);
- материальная выгода по беспроцентному займу (не является объектом обложения страховыми взносами, так как связана с договором займа);
- оплата компьютера, приобретенного организацией у Вовы для производственных нужд (доход получен по договору купли-продажи).

**Сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование по ставке 22%:**

$$909\,000 \times 22\% = 199\,980 \text{ руб.}$$

**Расчет страховых взносов по правилам 2019 г.**

**ЗАДАЧА 5.4**

**А.** Общие страховые взносы, начисленные на зарплату продавца:  $380\,000 \text{ руб.} \times 30\% = 114\,000 \text{ руб.}$

**Б.** Дополнительные взносы на пенсионное страхование в сумме дохода, превышающей 300 000 руб.:

$$(1\,420\,000 \text{ руб.} - 300\,000 \text{ руб.}) \times 1\% = 11\,200 \text{ руб.}$$

Налогом на имущество облагается остаточная стоимость основных средств, рассчитанная по данным бухгалтерского учета.

**ЗАДАЧА 6.1**

Средняя стоимость основных средств за I квартал составляет, тыс. руб.:

$$((1700 - 700) + (1800 - 800) + (2400 - 1000) + (3000 - 1500)) : 4 = 4900 : 4 = 1225.$$

Авансовый платеж налога на имущество за I квартал составит

$$1\,225\,000 \times \frac{1}{4} \times 2,2\% = 6738 \text{ руб.}$$

#### **ЗАДАЧА 6.2**

Авансовые платежи налога на имущество составляют:

$$\text{за I квартал} — 1\,700\,000 \times \frac{1}{4} \times 2,2\% = 9350 \text{ руб.};$$

$$\text{за II квартал} — 1\,800\,000 \times \frac{1}{4} \times 2,2\% = 9900 \text{ руб.};$$

$$\text{за III квартал} — 2\,400\,000 \times \frac{1}{4} \times 2,2\% = 13\,200 \text{ руб.}$$

Платеж налога на имущество за год составит

$$2\,200\,000 \times 2,2\% - 9350 - 9900 - 13\,200 = 15\,950 \text{ руб.}$$

#### **ЗАДАЧА 6.3**

Поправочные коэффициенты будут рассчитаны таким образом:

$$\text{автомобиль № 1} — 0,08 \text{ (1 месяц : 12 месяцев);}$$

$$\text{автомобиль № 2} — 0,667 \text{ (8 месяцев : 12 месяцев);}$$

$$\text{яхта} — 0,5 \text{ (6 месяцев : 12 месяцев).}$$

Сумма налога по отдельным транспортным средствам будет равна:

$$\text{автомобиль № 1} — 80 \text{ л. с.} \times 5 \text{ руб./л. с.} \times 0,08 = 32 \text{ руб.};$$

$$\text{автомобиль № 2} — 130 \text{ л. с.} \times 7 \text{ руб./л. с.} \times 0,667 = 607 \text{ руб.};$$

$$\text{яхта} — 120 \text{ л. с.} \times 20 \text{ руб./л. с.} \times 0,5 = 1200 \text{ руб.}$$

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 месяца : 3 месяца).

Авансовые платежи по налогу составляют:

$$\text{за I квартал} — 704 \text{ руб. (120 л. с.} \times 35 \text{ руб./л. с.} \times 0,67 \times \frac{1}{4});$$



за II квартал — 1050 руб. ( $120 \text{ л. с.} \times 35 \text{ руб./л. с.} \times \frac{1}{4}$ );

за III квартал — 1050 руб. ( $120 \text{ л. с.} \times 35 \text{ руб./л. с.} \times \frac{1}{4}$ ) + 2000 ( $160 \text{ л. с.} \times 50 \text{ руб./л. с.} \times \frac{1}{4}$ ) = 3050 руб.

По автомобилю № 2 месяц регистрации транспортного средства не принимается как полный месяц, так как с 1 января 2016 г. месяц регистрации считается полным, если средство поставлено на учет до 15-го числа месяца.

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:

$$120 \times 35 \times 0,917 + 160 \times 50 \times 0,5 - 704 - 1050 - 3050 = \\ = 3851 + 4000 - 4804 = 3047 \text{ руб.}$$

ЗАО «Иван Fedoroff» отражает расходы на приобретение основных средств следующим образом.

#### **ЗАДАЧА 6.5**

##### **1-й календарный 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. ( $960 000 \text{ руб.} \times 50\%$ );
- пресс — 30 000 руб. ( $300 000 \text{ руб.} : 10 \text{ лет}$ );
- печатный станок — 400 000 руб. (стоимость станка вместе с НДС списывается на расходы в момент ввода станка в эксплуатацию).

##### **2-й календарный год применения упрощенной системы:**

- типографское оборудование — 288 000 руб. ( $960 000 \text{ руб.} \times 30\%$ );
- пресс — 30 000 руб. ( $300 000 \text{ руб.} : 10 \text{ лет}$ ).

### 3-й календарный год применения упрощенной системы:

- типографское оборудование — 192 000 руб.  
(960 000 руб.  $\times$  20%);
- пресс — 30 000 руб. (300 000 руб. : 10 лет). В последующие годы ЗАО «Иван Fedoroff» будет списывать только стоимость прессы (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  $\times$  6%).

2. Налоговая база — 20 000 руб. (700 000 + 300 000 – 980 000).

Единый налог — 3000 руб. (20 000 руб.  $\times$  15%).

Минимальный налог — 10 000 руб. (1 000 000 руб.  $\times$  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 7000 руб. и подлежит включению в расходы следующего года.

#### ЗАДАЧА 6.7

1. Сумма единого налога за I квартал равна

480 000 руб.  $\times$  6% = 28 800 руб.

Авансовый платеж не может быть уменьшен более чем на 50%:

28 800 руб.  $\times$  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.  $\times$  6% = 74 400 руб.

Авансовый платеж не может быть уменьшен более чем на 50%, т. е. на 37 200 руб. ( $74\,400 \text{ руб.} \times 50\%$ ).

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. ( $37\,200 - 14\,400$ ).

1. ЕНВД могут облагаться следующие виды деятельности (при условии, что этот специальный режим налогообложения введен на данной территории):

#### ЗАДАЧА 6.8

- 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:  $12\,000 \times 15 \text{ человек} \times 1,798 \text{ (K1)} \times 0,6 \text{ (K2)} = 194\,184 \text{ руб.}$

ЕНВД за февраль:  $194\,184 \times 15\% = 29\,128 \text{ руб.}$

Вмененный доход за март:  $12\,000 \times 24 \text{ человека} \times 1,798 \text{ (K1)} \times 0,6 \text{ (K2)} = 310\,694 \text{ руб.}$

ЕНВД за март:  $310\,694 \times 15\% = 46\,604 \text{ руб.}$

**ЗАДАЧА 7.1**

1. Фирма «ТВ Плюс» обязана встать на налоговый учет по местонахождению каждого филиала.

2. Фирма «ТВ Плюс» должна встать на налоговый учет в Ростове в отношении данного недвижимого имущества.

**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:

Минус 7 250 000 руб.

Скорректированная прибыль с учетом убытка = 7 250 000 руб., что меньше ранее заявленной прибыли.

Новая сумма налога:  $7\,250\,000 \text{ руб.} \times 20\% = 1\,450\,000 \text{ руб.}$

Первоначальная сумма налога:  $12\,000\,000 \times 20\% = 2\,400\,000 \text{ руб.}$

**Переплата налога составила 950 000 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.

Сроки уплаты НДС за I квартал — 25 апреля, 25 мая, 25 июня (включительно).

Общее количество дней просрочки по НДС в первом полугодии: 5 (в апреле, начиная с 26 апреля) + 31 (в мае) + + 30 (в июне) = 66 дней.

### ЗАДАЧА 7.3

Количество дней просрочки по НДС во втором полугодии: 12 (июль).

Расчет пеней проводится по каждому платежу.

Первый платеж:  $150\,000 \text{ руб.} \times 30 \text{ дней} \times 1/300 \times 12\% + 150\,000 \text{ руб.} \times 36 \text{ дней} \times 1/150 \times 12\% + 150\,000 \text{ руб.} \times 12 \text{ дней} \times 1/150 \times 16\% = 1800 \text{ руб.} + 4320 \text{ руб.} + 1920 \text{ руб.} = 8040 \text{ руб.}$

Второй платеж:  $150\,000 \text{ руб.} \times 30 \text{ дней} \times 1/300 \times 12\% + 150\,000 \text{ руб.} \times 11 \text{ дней} \times 1/150 \times 12\% + 150\,000 \text{ руб.} \times 12 \text{ дней} \times 1/150 \times 16\% = 1800 \text{ руб.} + 1320 \text{ руб.} + 1920 \text{ руб.} = 5040 \text{ руб.}$

Третий платеж:  $150\,000 \text{ руб.} \times 10 \text{ дней} \times 1/300 \times 12\% + 150\,000 \text{ руб.} \times 12 \text{ дней} \times 1/300 \times 16\% = 600 \text{ руб.} + 960 \text{ руб.} = 1560 \text{ руб.}$

Всего: 14 040

Срок уплаты налога на прибыль за первый квартал – 28 апреля (включительно).

Количество дней просрочки по налога на прибыль в первом полугодии:

$2 \text{ (в апреле, начиная с 29 апреля)} + 31 \text{ (в мае)} + 30 \text{ (в июне)} = 63 \text{ дня}$

Количество дней просрочки по налогу на прибыль во втором полугодии: 12 (июль).

Расчет пени:

$200\,000 \text{ руб.} \times 30 \text{ дней} \times 1/300 \times 12\% + 200\,000 \text{ руб.} \times 63 \text{ дня} \times 1/150 \times 12\% + 200\,000 \text{ руб.} \times 12 \text{ дней} \times 1/150 \times 16\% = 2400 + 10\,080 + 2560 = 15\,040 \text{ руб.}$

#### ЗАДАЧА 7.4

1. В первом случае сумма НДС к уплате за III квартал занижена на 90 000 руб. Впоследствии налог также не был уплачен.

Штраф составит 20% от суммы заниженного налога, т. е. 18 000 руб.

2. Во втором случае произошло занижение налоговой базы по НДС в I квартале на сумму 200 000 руб. Однако во II квартале материалы были получены и соответственно возникло право на вычет.

Штраф составит 20% от суммы заниженного налога, т. е. 40 000 руб.

3. В течение 20 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.

НК РФ позволяет взыскивать штрафные санкции с налогоплательщиков и налоговых агентов во внесудебном порядке (кроме физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей).

### Декларация по налогу на прибыль

#### ЗАДАЧА 7.5

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

Штраф за задержку подачи декларации будет равен **5%** от суммы налога за каждый полный или неполный месяц задержки, но не более 300 000 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 (отметим, 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 2019 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 2019 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, НДС/Л и НДС за 2017 и 2018 гг.:

- нарушен запрет на повторную проверку НДС за I квартал 2018 г.

Г. НДС за I квартал 2018 г. уже проверялся в 2018 г.:

- см. п. «В».

Д. Проверяющие требуют предоставить документы не только за 2017 и 2018 гг., но и за 2015 и 2016 гг.:

- требование предоставить документы за 2015 г. неправомерно.

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.

#### ЗАДАЧА 7.7

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 за собой 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 августа.

$$\begin{aligned} & 130\,000 \text{ руб.} \times (21 \text{ день (май)} + 30 \text{ (июнь)}) : 365 \times 12\% + \\ & + 130\,000 \text{ руб.} \times (31 \text{ день (июль)} + 5 \text{ (августа)}) : 365 \times 10\% = \\ & = 2180 + 1282 = 3462 \text{ руб.} \end{aligned}$$



КНИГИ  
и ON-LINE КУРСЫ

[WWW.MOLCHANOV.BIZ](http://WWW.MOLCHANOV.BIZ)

доступно · быстро · эффективно