

Р.И. Рябова

Налогообложение,
ведение налогового
учета и составление
налоговой отчетности

2018

Материалы для подготовки к аттестации профессиональных бухгалтеров

Оглавление

Введение	3
Раздел 1.1. Налоговое администрирование и налоговый контроль	6
Тема 1. Система налогов и сборов в Российской Федерации. Субъекты налоговых правоотношений	6
Тема 2. Налоговое обязательство и его исполнение	23
Тема 3. Налоговый контроль. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение	34
Раздел 2.1. Федеральные налоги	54
Тема 1. Налог на добавленную стоимость	54
Тема 2. Акцизы	121
ТЕМА 3. Налог на доходы физических лиц	133
Тема 4. Налог на прибыль организаций	149
Тема 5. Налог на добычу полезных ископаемых	209
Раздел 2.2. Региональные налоги	217
Тема 1. Транспортный налог	217
Тема 2. Налог на имущество организаций	224
Раздел 2.3. Местные налоги	237
Тема 1. Земельный налог	237
Раздел 2.4. Специальные налоговые режимы	246
Тема 1. Упрощенная система налогообложения	246
Тема 2. Единый налог на вмененный доход	259
Приложение 1. Комплексная задача по налогу на добавленную стоимость	267
Приложение 2. Комплексная задача по налогу на прибыль	270
Приложение 3. Таблица ответов к контрольным тестам (кроме налога на прибыль и НДС) ...	277
Список использованных документов	278

Введение

Целью пособия является обобщение теоретических знаний и практического их применения в области налогообложения, налогового учета, составления налоговой отчетности и налогового планирования, а также подготовка к тестированию на соответствие уровню квалификации В/04.6 профессионального стандарта «Бухгалтер» по трудовой функции «Ведение налогового учета и составление налоговой отчетности, налоговое планирование»

Содержание пособия соответствует Программе НП «ИПБ России» по подготовке и аттестации специалистов на соответствие уровню квалификации В/04.6 профессионального стандарта «Бухгалтер» по обобщенной трудовой функции «Составление и представление финансовой отчетности экономического субъекта».

Пособие ориентировано на соискателей имеющих уровень профессиональной квалификации (знаний, навыков и опыта), не ниже установленного Профессионального стандарта Бухгалтер по обобщенной трудовой функции «Составление и представление финансовой отчетности экономического субъекта» и рассматривает вопросы, возникающие в ходе практической деятельности, связанной с организацией эффективного функционирования бухгалтерской службы в части налогового учета и налоговой отчетности.

Пособие может быть также использовано аудиторами, налоговыми консультантами и студентами высших учебных заведений.

Пособие разработано на основе действующих на 1 июля 2017 года законодательных и нормативных актов в области налогообложения, а также разъяснений Минфина России и ФНС России, судебной практики по вопросам налогообложения.

Кроме того, в соответствии с программой 2017 года пособие дополнено темами:

- « Система налогов и сборов в Российской Федерации. Участники налоговый отношений»
- «Налоговое обязательство и его исполнение»
- «Налоговый контроль. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение»
- «Налог на доходы физических лиц»
- «Страховые взносы в Российской Федерации»

Учитывая отсутствие законодательной и нормативной базы в области регулирования порядка администрирования ведения налогового учета, составления налоговой отчетности и налогового планирования, при подготовке пособия использован собственный опыт автора в сфере налогового консультирования, а также доступные печатные издания.

В соответствии с целью настоящего пособия в него включены следующие тематические разделы:

1.1. Налоговое администрирование и налоговый контроль

2.1. Федеральные налоги (подробный обзор, включая налоговый учет и налоговую отчетность, особенности учетной политики)

- Налог на добавленную стоимость
- Акцизы
- Налог на доходы физических лиц
- Налог на прибыль организаций
- Налог на добычу полезных ископаемых

2.2. Региональные налоги (подробный обзор, включая налоговый учет и налоговую отчетность, особенности учетной политики)

- Транспортный налог
- Налог на имущество организаций

2.3. Местные налоги (подробный обзор, включая налоговый учет и налоговую отчетность, особенности учетной политики)

- Земельный налог

2.4. Специальные налоговые режимы (подробный обзор, включая налоговый учет и налоговую отчетность, особенности учетной политики)

- Упрощенная система налогообложения
- Единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности

2.5. Страховые взносы

В конце тем представлены контрольные вопросы и тесты, которые могут быть использованы читателями для самопроверки полученных знаний. По НДС и налогу на прибыль - комплексные задачи по составлению деклараций.

В пособии используются сокращенные названия следующих законодательных и нормативных актов, а также названий министерств, ведомств и судебных инстанций:

Налоговый кодекс Российской Федерации - НК РФ или Кодекс;

Гражданский кодекс Российской Федерации - ГК РФ;

Трудовой кодекс Российской Федерации - ТК РФ;

Министерство финансов Российской Федерации - Минфин России;

Федеральная служба Российской Федерации - ФНС России;

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (до его преобразования в ФНС России в 2004 году) - МНС России;

Конституционный Суд Российской Федерации - КС РФ;

Верховный Суд Российской Федерации - ВС РФ;

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации - ВАС РФ.



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

- 💡 быть уверенным в завтрашнем дне
- 💡 иметь интересную и перспективную работу
- 💡 получать достойную зарплату
- 💡 полностью реализовать себя в профессии



СПЕЦИАЛИСТ, У КОТОРОГО ЕСТЬ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ

- 👉 самореализован
- 👉 востребован
- 👉 успешен

РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ

Аттестат профессионального бухгалтера для многих сотрудников финансовых служб является преимуществом при трудоустройстве, а в некоторых случаях обязателен

Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
+ 7(495) 720 54 55
info@ipbr.org
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia
facebook.com/ipbrussia



Раздел 1.1. Налоговое администрирование и налоговый контроль

Тема 1. Система налогов и сборов в Российской Федерации.

Субъекты налоговых правоотношений

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах, страховых взносах.

Частью первой НК РФ установлены система налогов и сборов, страховые взносы и принципы обложения страховыми взносами, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе:

- 1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
- 2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- 3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов Российской Федерации и местных налогов;
- 4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- 5) формы и методы налогового контроля;
- 6) ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- 7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

1.1. Понятие и классификация налогов и сборов в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации. Понятие страховых взносов

Понятия налога и сбора, а также страховых взносов определены статьей 8 НК РФ.

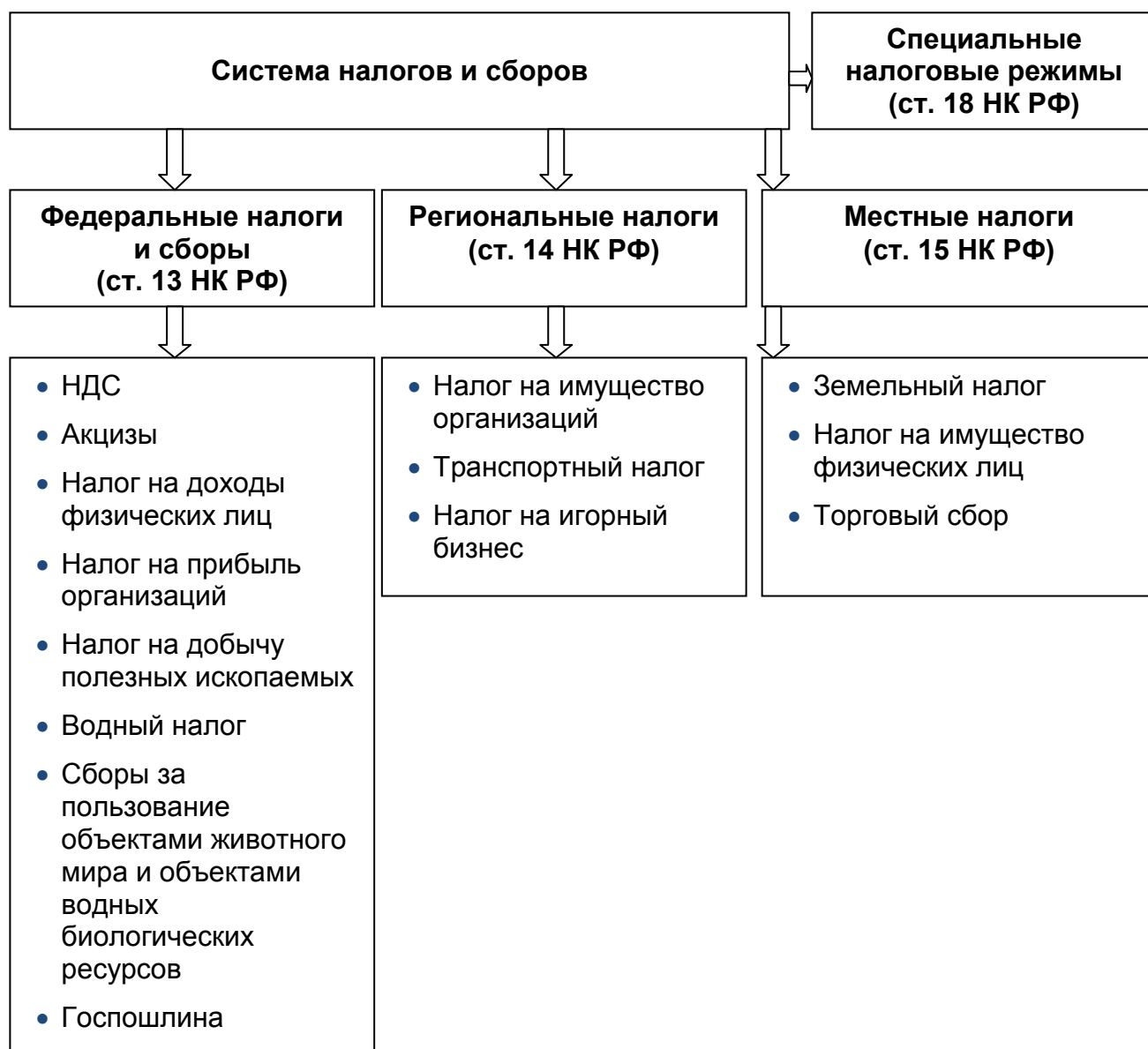
Налог - обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Сбор - обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Страховые взносы. 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.

Для целей Кодекса страховыми взносами также признаются взносы, взимаемые с организаций в целях дополнительного социального обеспечения отдельных категорий физических лиц.

Система налогов в Российской Федерации – трехуровневая: федеральные, региональные и местные налоги.



1.2. Федеральные, региональные и местные налоги: состав и общая характеристика

Федеральные налоги и сборы

Федеральные налоги и сборы вводятся, изменяются и отменяются Кодексом. Они обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации (ст. 12, п. 2).

Все элементы налогообложения устанавливаются Кодексом. По некоторым федеральным налогам Кодексом субъектам Российской Федерации может быть предоставлено право изменения в отдельные элементы налогообложения (например, по налогу на прибыль организаций кодексом предоставлено право субъектам Российской Федерации снижать ставку в части налога, зачисляемого в региональный бюджет).

Перечень федеральных налогов установлен статьей 13 Кодекса (см. п. 1.1).

Региональные налоги

Региональными признаются налоги, которые установлены Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации (ст.12, п. 3).

Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах.

При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены Кодексом, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены Кодексом. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются Кодексом.

Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены

Кодексом, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Местные налоги

Местными признаются налоги, которые установлены Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований (ст. 12, п. 3).

Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Местные налоги в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе устанавливаются Кодексом и законами указанных субъектов Российской Федерации о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов Российской Федерации. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя в соответствии с Кодексом и законами указанных субъектов Российской Федерации.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены Кодексом, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены Кодексом. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются Кодексом.

Представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) законодательством о налогах и сборах в порядке и пределах, которые предусмотрены Кодексом, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Страховые взносы в Российской Федерации (глава 2.1. НК РФ)

Статья 18.1. Страховые взносы

1. В Российской Федерации Кодексом устанавливаются страховые взносы, которые являются федеральными и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

2. Страховые взносы отменяются Кодексом.

Статья 18.2. Общие условия установления страховых взносов

1. При установлении страховых взносов определяются в соответствии с главой 34 настоящего Кодекса плательщики и следующие элементы обложения:

- 1) объект обложения страховыми взносами;
- 2) база для исчисления страховых взносов;
- 3) расчетный период;
- 4) тариф страховых взносов;
- 5) порядок исчисления страховых взносов;
- 6) порядок и сроки уплаты страховых взносов.

2. Элементы обложения страховыми взносами, указанные в подпунктах 1 и 2 пункта 1, могут определяться применительно к отдельным категориям плательщиков страховых взносов.

1.3. Понятия реализации товаров (работ, услуг) и операций, не признаваемых реализацией товаров (работ, услуг) для целей налогообложения в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Реализация (п. 1 ст. 39)	Операциями, не признаваемые реализацией в соответствии с п. 3 ст. 39, в частности, являются:
Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе. Место и момент фактической реализации товаров, работ или услуг определяются в соответствии с частью второй Кодекса	1) осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);
	2) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;
	3) передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер;
	4) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;
	5) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

1.4. Элементы налогообложения и их характеристика

В соответствии со статьей 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

- объект налогообложения (ст. 38 НК РФ);
- налоговая база (ст. 53 и 54 НК РФ);
- налоговый период (ст. 55 НК РФ);
- налоговая ставка (ст. 53);
- порядок исчисления налога (ст. 52 НК РФ);
- порядок и сроки уплаты налога (ст. 57 НК РФ).

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком (ст. 56 НК РФ).

Элементы налогообложения	Характеристика элементов налогообложения
Объекты налогообложения (статья 38 НК РФ)	Реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога
Налоговая база и ставка налога (ст. 54 НК РФ)	Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Ставки могут быть едиными и постоянными, регрессивными, прогрессивными, дифференцированными
Налоговый период (ст. 55 НК РФ)	Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов. По окончании отчетного периода уплачиваются авансовые платежи по соответствующему налогу
Порядок исчисления налога (ст. 52 НК РФ)	Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. Если обязанность по исчислению суммы налога возлагается на налоговый орган, не позднее 30 дней

	до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление
Сроки уплаты налогов и сборов (ст. 57 НК РФ)	Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение установленного срока уплаты налога и сбора допускается только в порядке, предусмотренном Кодексом. При уплате налога и сбора с нарушением срока уплаты налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных Кодексом. Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено. Порядок исчисления сроков установлен статьей 6.1. НК РФ, в частности: - течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало - срок, исчисляемый годами, истекает в соответствующие месяц и число последнего года срока; при этом годом (за исключением календарного года) признается любой период времени, состоящий из 12 месяцев, следующих подряд; - срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях; - срок, исчисляемый кварталами, истекает в последний день последнего месяца срока; при этом квартал считается равным трем календарным месяцам, отсчет кварталов ведется с начала календарного года; - срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока; если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца. - в случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Порядок уплаты налогов и сборов (ст. 58 НК РФ)	Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном Кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах. Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки. В соответствии с Кодексом может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу – авансовых платежей. Обязанность по уплате авансовых платежей признается исполненной в порядке, аналогичном для уплаты налога. В случае уплаты авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени в порядке, предусмотренном ст. 75 НК РФ. Нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Уплата налога производится в наличной или безналичной форме. При отсутствии банка налогоплательщики (налоговые агенты), являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи. Конкретный порядок уплаты налога устанавливается в соответствии со ст. 58 НК РФ применительно к каждому налогу. Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается Кодексом. Порядок уплаты региональных и местных налогов устанавливается, соответственно, законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в соответствии с Кодексом.
---	---

1.5. Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Перечень, общая характеристика

В соответствии со статьей 9 НК РФ участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются:

- организации и физические лица, признаваемые в соответствии с Кодексом налогоплательщиками или плательщиками сборов, плательщики страховых взносов;
- организации и физические лица, признаваемые в соответствии с Кодексом налоговыми агентами;
- налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы); в настоящее время это Федеральная налоговая служба России (далее – ФНС России);
- таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации); в настоящее время это Федеральная таможенная служба России (далее - ФТС России).

1.6. Налогоплательщики, плательщики сборов, плательщики страховых взносов. Их основные права и обязанности

Налогоплательщиками и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов признаются организации и физические лица, на которых, в соответствии с Кодексом, возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы (ст. 19 НК РФ).

В порядке, предусмотренном Кодексом, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов, сборов и страховых взносов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.

В соответствии со статьей 21 НК РФ налогоплательщики имеют право , в частности:	В соответствии с пунктом 1 статьи 23 НК РФ налогоплательщики, в частности, обязаны :
- получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о налогах и сборах	- уплачивать законно установленные налоги
- получать от Минфина России (финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований) письменные разъяснения о применении налогового законодательства	- встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ

- использовать налоговые льготы	- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах
- на своевременный зачет или возврат излишне уплаченных (взысканных) налогов, пени и штрафов	представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах
- на осуществление совместной сверки расчетов по налогам, пени и штрафам	- в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов
- обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц	представлять в налоговый орган по месту нахождения организации годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность не позднее трех месяцев после окончания отчетного года, за исключением случаев, когда организация в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»
- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц и другие права.	представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов и другие обязанности.*

* В случаях, предусмотренных Кодексом, налогоплательщик представляет указанные документы **по требованию налогового органа**.

Требования могут быть вручены лично налогоплательщику, направлены по почте или в электронной форме через оператора.

Если документы направляются по почте, то они считаются полученными на шестой день с даты отправления. В этой связи следует обратить внимание на Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 61 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с достоверностью адреса юридического лица», направленное письмом ФНС России от 12.08.2013 г. № НД-4-14/14583 по системе налоговых органов для применения в контрольной работе.

В пункте 1 указанного Постановления разъясняется, что юридическое лицо несет риск последствий неполучения юридически значимых сообщений, поступивших по его адресу, указанному в ЕГРЮЛ, а также риск отсутствия по этому адресу своего представителя.

Отметим, что неполучение требований и других документов от налогового органа несет риск наступления негативных налоговых последствий.

В соответствии с пунктами 2 и 3.1 статьи 23 НК РФ налогоплательщики – организации, помимо перечисленных обязанностей, обязаны сообщать (направлять уведомление) в налоговый орган, соответственно, по месту нахождения организации:

- о своем участии в российских организациях (за исключением случаев участия в хозяйственных товариществах и обществах с ограниченной ответственностью) в случае, если доля прямого участия превышает 10%	в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия
- обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории Российской Федерации (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях:	в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации
	в течение трех дней со дня изменения соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации
обо всех обособленных подразделениях российской организации на территории Российской Федерации, через которые прекращается деятельность этой организации (которые закрываются этой организацией):	в течение трех дней со дня принятия российской организацией решения о прекращении деятельности через филиал или представительство (закрытии филиала или представительства)
	в течение трех дней со дня прекращения деятельности российской организации через иное обособленное подразделение (закрытия иного обособленного подразделения).

Налогоплательщики обязаны уведомлять налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства физического лица в порядке и сроки, предусмотренные статьей 25.14 Кодекса:

1) о своем участии в иностранных организациях (в случае, если доля такого участия превышает 10%). Доля участия в иностранной организации определяется в порядке, установленном статьей 105.2 Кодекса;

2) об учреждении иностранных структур без образования юридического лица;

3) о контролируемых иностранных компаниях, в отношении которых они являются контролирующими лицами.

Плательщики страховых взносов обязаны (п. 3.4 ст. 23 НК РФ):

1) уплачивать установленные Кодексом страховые взносы;

2) вести учет объектов обложения страховыми взносами, сумм исчисленных страховых взносов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты и иные вознаграждения, в соответствии с главой 34 Кодекса;

3) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета расчеты по страховым взносам;

4) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и порядке, которые предусмотрены Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты страховых взносов;

5) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и порядке, которые предусмотрены Кодексом, сведения о застрахованных лицах в системе индивидуального (персонифицированного) учета;

6) в течение шести лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления и уплаты страховых взносов;

7) сообщать в налоговый орган по месту нахождения российской организации - плательщика страховых взносов о наделении обособленного подразделения (включая филиал, представительство), созданного на территории Российской Федерации, полномочиями (о лишении полномочий) по начислению выплат и вознаграждений в пользу физических лиц в течение одного месяца со дня наделения его соответствующими полномочиями (лишения полномочий);

8) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

1.7. Налоговые агенты: понятие, их основные права и обязанности (ст. 24 НК РФ)

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено Кодексом.

Налоговые агенты обязаны:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства;
- письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;
- вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;

- в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

В соответствии с частью второй НК РФ обязанности налоговых агентов возникают:

- по налогу на добавленную стоимость (гл. 21 НК РФ);
- по налогу на доходы физических лиц (гл. 23 НК РФ);
- по налогу на прибыль организаций (гл. 25 НК РФ).

1.8. Налоговые органы в Российской Федерации: права и обязанности, ответственность должностных лиц

Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей. В указанную систему входят ФНС России и ее территориальные органы.

В соответствии со статьей 31 НК РФ налоговые органы вправе:

- требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы по формам и (или) форматам в электронной форме, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов;

- проводить налоговые проверки в порядке, установленном Кодексом;

- контролировать исполнение банками обязанностей, установленных Кодексом. Порядок контроля за исполнением банками обязанностей, установленных Кодексом, утверждается ФНС России по согласованию с Центральным банком Российской Федерации;

- производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

- вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи

пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

- приостанавливать операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в порядке, предусмотренном Кодексом;

- определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем в порядке, предусмотренном Кодексом;

- взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы в случаях и порядке, которые установлены Кодексом;

- требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента и с корреспондентских счетов банков сумм налогов, сборов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджетную систему Российской Федерации;

- заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

- предъявлять в суды общей юрисдикции, Верховный Суд Российской Федерации или арбитражные суды иски (заявления):

- о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения в случаях, предусмотренных Кодексом;

- о возмещении ущерба, причиненного государству и (или) муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом недоимки, задолженности по пеням, штрафам с налогоплательщика в порядке, предусмотренном Кодексом;

- в иных случаях, предусмотренных Кодексом.

Налоговые органы осуществляют также другие права, предусмотренные Кодексом.

Права, предусмотренные Кодексом в отношении налогоплательщиков, налоговые органы также осуществляют в отношении плательщиков страховых взносов (п. 2.1 ст. 31 НК РФ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 32 НК РФ налоговые органы обязаны:

- соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;
- вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;

- бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о налоговом законодательстве;
- руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;
- принимать решения о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов, направлять оформленные на основании этих решений поручения соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения и осуществлять зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном Кодексом;
- соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение;
- представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам и справки об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов на основании данных налогового органа;
- осуществлять по заявлению налогоплательщика, ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков, плательщика сбора или налогового агента совместную сверку расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам;
- представлять пользователям выписки из Единого государственного реестра налогоплательщиков;
- если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора), направленного налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) не уплатил (не перечислил) в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, соответствующих пеней и штрафов, налоговые органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198 - 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Налоговые органы несут также другие обязанности, предусмотренные Кодексом и иными федеральными законами.

Обязанности, предусмотренные Кодексом и иными федеральными законами в отношении налогоплательщиков, налоговые органы также несут в отношении плательщиков страховых взносов (п. 2.1 ст. 32 НК РФ).

Обязанности должностных лиц налоговых органов

В соответствии со статьей 33 НК РФ должностные лица налоговых органов обязаны:

- действовать в строгом соответствии с Кодексом и иными федеральными законами;
- реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;
- корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не унижать их честь и достоинство.

1.9. Понятие консолидированной группы налогоплательщиков: общие положения и условия создания

В соответствии с главой 3.1 НК РФ Консолидированной группой налогоплательщиков признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены Кодексом, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков

Консолидированная группа налогоплательщиков может быть создана российскими организациями при условии, что одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале других организаций и доля такого участия в каждой такой организации составляет не менее 90%.

Организация - сторона договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков должна соответствовать следующим условиям:

- организация не находится в процессе реорганизации или ликвидации;
- в отношении организации не возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве);
- размер чистых активов организации, рассчитанный на основании бухгалтерской (финансовой) отчетности на последнюю отчетную дату, предшествующую дате представления в налоговый орган документов для регистрации договора о создании (изменении) консолидированной группы налогоплательщиков, превышает размер ее уставного (складочного) капитала.

Все в совокупности организации, являющиеся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, должны соответствовать следующим условиям:

- совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная в течение календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании

консолидированной группы налогоплательщиков, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 10 миллиардов рублей;

- суммарный объем выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также от прочих доходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности за календарный год, предшествующий году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 100 миллиардов рублей;

- совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 300 миллиардов рублей.

Федеральным законом от 28 ноября 2015 года № 325-ФЗ установлен мораторий на создание консолидированных групп налогоплательщиков по налогу на прибыль организаций. Согласно статье 3 указанного закона в течение 2016 - 2017 годов договоры о создании консолидированной группы налогоплательщиков, а также изменения в договоры о создании консолидированной группы налогоплательщиков, связанные с присоединением к такой группе новых организаций (за исключением случаев реорганизации участников группы), регистрации налоговыми органами не подлежат, а договоры, зарегистрированные налоговыми органами в 2014 - 2015 годах, считаются незарегистрированными.

1.10. Контролируемые иностранные компании и контролирующие лица (глава 3.4. НК РФ)

Статья 25.13 НК РФ:

1. В целях НК РФ контролируемой иностранной компанией признается иностранная организация, удовлетворяющая одновременно всем следующим условиям:

- 1) организация не признается налоговым резидентом Российской Федерации;
- 2) контролирующим лицом организации являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

2. В целях НК РФ контролируемой иностранной компанией также признается иностранная структура без образования юридического лица, контролирующим лицом которой являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

В целях НК РФ контролирующим лицом иностранной организации признаются следующие лица:

- 1) физическое или юридическое лицо, доля участия которого в этой организации составляет более 25%;

2) физическое или юридическое лицо, доля участия которого в этой организации (для физических лиц - совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 10%, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами Российской Федерации, в этой организации (для физических лиц - совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 50%.

4. Лицо не признается контролирующим лицом иностранной организации, если его участие в этой иностранной организации реализовано исключительно через прямое и (или) косвенное участие в одной или нескольких публичных компаниях, являющихся российскими организациями.

Тема 2. Налоговое обязательство и его исполнение

2.1. Общие требования по исполнению налогового обязательства, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации; возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога и страховых взносов

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных Кодексом или иным актом законодательства о налогах и сборах.

Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается (ст. 44 НК РФ):	- с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора
	- со смертью физического лица - налогоплательщика или с объявлением его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации. Задолженность по земельному и транспортному налогам и налогу на имущество умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации для оплаты наследниками долгов наследодателя
	- с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации в соответствии со статьей 49 Кодекса
	- с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора.

Указанные выше положения применяются также в отношении страховых взносов и распространяется на плательщиков страховых взносов.

Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. Уплата налога может быть произведена за налогоплательщика иным лицом.

Иное лицо не вправе требовать возврата из бюджетной системы Российской Федерации уплаченного за налогоплательщика налога (п. 1 ст. 45 НК РФ).

В соответствии со статьей 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком:

- с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;
- с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;
- со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;
- со дня вынесения налоговым органом в соответствии с Кодексом 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 обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с Кодексом на налогового агента.

Обязанность по уплате налога не признается исполненной в следующих случаях:

- отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику неисполненного поручения;
- возврата местной администрацией либо организацией федеральной почтовой связи налогоплательщику - физическому лицу наличных денежных средств, принятых для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации;
- неправильного указания налогоплательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя, повлекшего неперечисление этой суммы в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;
- если на день предъявления налогоплательщиком в банк (орган Федерального казначейства, иной уполномоченный орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов) поручения на перечисление денежных средств в счет уплаты налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, которые предъявлены к его счету (лицевому счету) и в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации исполняются в первоочередном порядке, и если на этом счете (лицевом счете) нет достаточного остатка для удовлетворения всех требований.

2.2. Общий порядок взыскания налога, страховых взносов (пеней, штрафа): за счет денежных средств на счетах в банках налогоплательщика-организации, за счет имущества налогоплательщика (налогового агента), плательщика страховых взносов – организации

Взыскание налога, сбора, а также пеней, штрафа за счет денежных средств (ст. 46 НК РФ)

Взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления на бумажном носителе или в электронном виде в банк поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента).

Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) счетов, а при недостаточности средств на рублевых счетах – с валютных счетов налогоплательщика (налогового агента).

При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа одновременно с поручением налогового органа на перечисление налога направляет поручение банку на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика (налогового агента).

Не производится взыскание налога с депозитного счета налогоплательщика (налогового агента), если не истек срок действия депозитного договора. При наличии указанного договора налоговый орган вправе дать банку поручение на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика (налогового агента), если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк поручение налогового органа на перечисление налога.

Поручение налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения, если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее двух операционных дней, следующих за днем каждого такого поступления на валютные счета.

При взыскании налога налоговым органом может быть применено в порядке и на условиях, которые установлены статьей 76 Кодекса, приостановление операций по счетам налогоплательщика (налогового агента) в банках.

Указанные положения применяются также при взыскании пеней за несвоевременную уплату налога, а в случаях, предусмотренных Кодексом и при взыскании сбора и штрафов.

Взыскание налога, сбора, страховых взносов, а также пеней и штрафов за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) (ст. 47 НК РФ)

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента), плательщика страховых взносов – организации или индивидуального предпринимателя производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу–исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве».

Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. После истечения указанного срока налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение двух лет со дня истечения срока исполнения требования.

Исполнительные действия должны быть совершены и требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему постановления.

В случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами, налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя и погашения задолженности налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя за счет вырученных сумм (п. 6 ст. 47 НК РФ).

Изложенный порядок распространяется на взыскание пеней и штрафов.

2.3 Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов, страховых взносов (пеней, штрафов) при ликвидации и реорганизации организации (ст. 49 и 50 НК РФ)

Обязанность по уплате налогов и сборов, страховых взносов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества (ст. 49 НК РФ).

Если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и сборов, причитающихся пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, страховых взносов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством Российской Федерации.

Недоимка, непогашенная по причине недостаточности имущества признается безнадежной.

Суммы излишне уплаченных ликвидируемой организацией или излишне взысканных с этой организации налогов, сборов (пеней, штрафов) подлежат зачету налоговым органом в счет погашения недоимки по иным налогам, сборам и задолженности ликвидируемой организации по пеням, штрафам в порядке, установленном Кодексом.

При отсутствии у ликвидируемой организации задолженности по исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также по уплате пеней, штрафов сумма излишне уплаченных этой организацией или излишне взысканных налогов, сборов (пеней, штрафов) подлежит возврату этой организации в порядке, установленном Кодексом, не позднее одного месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации.

Обязанность по уплате налогов, страховых взносов реорганизованного юридического лица (ст. 50 НК РФ) исполняется его правопреемником (правопреемниками) в порядке, установленном НК РФ.

Правопреемник (правопреемники) должен уплатить также пени и штрафы по перешедшим к нему обязательствам.

Реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения его обязанностей по уплате налогов правопреемником (правопреемниками) этого юридического лица.

В зависимости от формы реорганизации правопреемником по уплате налогов признается:

- при слиянии - возникшее юридическое лицо;
- при присоединении - присоединившее юридическое лицо;
- при разделении - юридические лица, возникшие в результате разделения (доля определяется в соответствии с гражданским законодательством);
- при преобразовании - вновь возникшее юридическое лицо.

При выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов (пеней, штрафов) не возникает.

2.4. Условия и порядок зачета или возврата сумм излишне уплаченного налога, сбора, пеней, штрафа, процедура возврата сумм излишне взысканных налога, пеней, штрафа

Зачет или возврат сумм излишне уплаченного налога, сбора, пеней, штрафа установлен статьей 78 НК РФ.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном указанной статьей.

Зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам.

Сумма излишне уплаченных страховых взносов подлежит зачету по соответствующему бюджету государственного внебюджетного фонда Российской Федерации, в который эта сумма была зачислена, в счет предстоящих платежей плательщика по этому взносу, задолженности по соответствующим пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату плательщику (п. 1.1 ст. 78 НК РФ, введенный в указанную статью с 2017 года).

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа.

Решение о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных Кодексом, производится налоговыми органами самостоятельно. При этом решение о зачете суммы излишне уплаченного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня обнаружения им факта излишней уплаты налога или со дня подписания налоговым органом и налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась, либо со дня вступления в силу решения суда.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления.

Возврат налогоплательщику суммы излишне уплаченного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях,

предусмотренных НК РФ, производится только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности).

Решение о возврате суммы излишне уплаченного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне уплаченного налога или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Сумма излишне взысканного налога подлежит возврату с начисленными на нее процентами в течение одного месяца со дня получения письменного заявления (заявления, представленного в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи) налогоплательщика о возврате суммы излишне взысканного налога (ст. 79 НК РФ).

Проценты на сумму излишне взысканного налога начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата.

Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации (с 1 января 2016 года - ключевой ставки Банка России).

Возврат суммы излишне уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование не производится в случае, если по сообщению территориального органа управления Пенсионным фондом Российской Федерации сведения о сумме излишне уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование представлены плательщиком страховых взносов в составе сведений индивидуального (персонифицированного) учета и учтены на индивидуальных лицевых счетах застрахованных лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования (п. 6.1 ст. 78 НК РФ, введенный в указанную статью с 2017 года).

2.5. Признание недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и их списание (ст. 59 НК РФ)

Безнадежными к взысканию признаются недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками страховых взносов и налоговыми агентами, уплата и (или) взыскание которых оказались невозможными в случаях:

1) ликвидации организации в соответствии с законодательством Российской Федерации - в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества организации;

2) признания банкротом индивидуального предпринимателя;

2.1) признания банкротом гражданина;

3) смерти физического лица по всем налогам и сборам, а в части имущественных налогов - в размере, превышающем стоимость его наследственного имущества;

4) принятия судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе вынесения им определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки, задолженности по пеням и штрафам;

4.1) вынесения судебным приставом-исполнителем постановления об окончании исполнительного производства при возврате взыскателю исполнительного документа, если с даты образования недоимки и (или) задолженности по пеням и штрафам прошло более пяти лет, в следующих случаях если:

- ее размер не превышает размера требований к должнику, установленного законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) для возбуждения производства по делу о банкротстве;

- судом возвращено заявление о признании должника банкротом или прекращено производство по делу о банкротстве в связи с отсутствием средств, достаточных для возмещения судебных расходов на проведение процедур, применяемых в деле о банкротстве.

Органами, в компетенцию которых входит принятие решения о признании недоимки, задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и их списанию, являются налоговые и таможенные органы.

Суммы налогов, сборов, пеней и штрафов, списанные со счетов налогоплательщиков, налоговых агентов в банках, но не перечисленные в бюджетную систему РФ, признаются безнадежными к взысканию и списываются в случае, если на момент принятия решения о признании указанных сумм безнадежными к взысканию и их списанию соответствующие банки ликвидированы.

Приказом ФНС России от 19.08.2010 № ЯК-7-8/393 (в ред. от 31.05.2017) утвержден «Порядок списания недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам, признанных безнадежными к взысканию и Перечня документов, подтверждающих обстоятельства признания безнадежными к взысканию недоимки, задолженности по пеням, штрафам и процентам».

2.6. Общая характеристика способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов, страховых взносов может обеспечиваться следующими способами: залогом имущества, поручительством, пеней, приостановлением операций по счетам в банке, наложением ареста на имущество налогоплательщика и банковской гарантией (ст. 72 НК РФ).

Способ обеспечения	Порядок применения
Залог (ст.73 НК РФ)	Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, или плательщик страховых взносов, так и третье лицо. При залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества.
Поручительство (ст. 74 НК РФ)	В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней. Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации договором между налоговым органом и поручителем. При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. В случае неуплаты или неполной уплаты в установленный срок налога, обязанность по уплате которого обеспечена поручительством, налоговый орган в течение пяти дней со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога направляет поручителю требование об уплате денежной суммы по договору поручительства. Налоговый орган применяет меры по взысканию с поручителя сумм, обязанность по уплате которых обеспечена поручительством, в порядке и сроки, которые предусмотрены статьями 46 - 48 Кодекса, в случае неисполнения им в установленный срок требования об уплате денежной суммы по договору поручительства. Правила настоящей статьи применяются также в отношении поручительства при уплате сборов, страховых взносов.
Банковская гарантия (ст.74.1 НК РФ)	Банковская гарантия должна быть предоставлена банком, включенным в перечень банков, отвечающих установленным требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения. Перечень ведется Минфином России на основании сведений, полученных от Банка России. Статья применяется и в отношении страховых взносов.

Пеня (ст. 75 НК РФ)	Пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора Процентная ставка пени принимается равной 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ (с 1 января 2016 года - ключевой ставки ЦБ РФ). По недоимке, возникшей с 01.10.2017 г. с 31 дня просроченной задолженности размер пени установлен в размере 1/150 ключевой ставки ЦБ РФ. Не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа был наложен арест на имущество налогоплательщика или по решению суда были приняты обеспечительные меры в виде приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке, наложения ареста на денежные средства или на имущество налогоплательщика. В этом случае пени не начисляются за весь период действия указанных обстоятельств. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате. Не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти. Пени могут быть начислены, если письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом). Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме. Порядок начисления пени распространяется, и на страховые взносы.
--------------------------------	---

Приостановление операций по счетам в банках (ст.76 НК РФ)	Приостановление операций по счету означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету за исключением платежей, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов и страховых взносов. Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа не ранее вынесения решения о взыскании налога. Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может также приниматься: - в случае непредставления этим налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации; - в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией установленной пунктом 5.1 статьи 23 Кодекса обязанности по передаче налоговому органу квитанции о приеме требования о представлении документов, требования о представлении пояснений и (или) уведомления о вызове в налоговый орган – в течение 10 дней со дня истечения срока, установленного для передачи налогоплательщиком-организацией квитанции о приеме документов, направленных налоговым органом. С 1 января 2016 г. решение налогового органа о приостановлении операций налогового агента по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств также принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в случае непредставления указанным налоговым агентом расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такого расчета. При наличии решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке, а также по счетам налоговых агентов и индивидуальных предпринимателей, банки не вправе открывать им счета, в т.ч. депозитные.*
Арест имущества (ст. 77 НК РФ)	Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней и штрафов признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества. Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов и при наличии

	у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество. Арест имущества может быть полным или частичным. Руководитель (его заместитель) налогового или таможенного органа, вынесший постановление о наложении ареста на имущество, определяет место, где должно находиться имущество, на которое наложен арест. Аналогичный порядок применяется и в отношении страховых взносов.
--	--

*За открытие депозитного счета при наличии решения налогового органа о приостановлении операций по счету клиента на банк налагается штраф в размере 20 000 руб. на основании п. 1 статьи 132 НК РФ (Определение Верховного Суда РФ от 12.04.2017 г. № 306-КГ17-2918 по делу № А65-11194/2016).

Тема 3. Налоговый контроль. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение

В последние годы вступил в силу ряд поправок в часть первую НК РФ, направленных на совершенствование налогового администрирования и налогового контроля. В частности, с одной стороны, эти поправки расширяют права налоговых органов при проведении налоговых проверок, с другой стороны, предоставляют дополнительные гарантии налогоплательщикам по защите своих прав.

Налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

- 1) камеральные налоговые проверки;
- 2) выездные налоговые проверки.

Целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

3.1. Камеральная налоговая проверка: условия и порядок проведения, порядок оформления результатов

Камеральная налоговая проверка (ст. 88 НК РФ) проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном статьей 100 НК РФ.

Если камеральной проверкой нарушения не установлены, акт не составляется.

Если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном статьей 81 Кодекса, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета).

С 1 января 2014 года расширены права налоговых органов при проведении камеральных проверок:

- законодательно закреплена практика действий налоговых органов в части истребования у налогоплательщика в ходе камеральной проверки пояснений при предоставлении налоговой декларации, в которой заявлен убыток;
- при представлении уточненной декларации, в которой уменьшена сумма налога к уплате по сравнению с ранее представленной декларацией, налоговый орган также вправе требовать у налогоплательщика необходимые пояснения.

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган к представленной уточненной налоговой декларации (расчету), в которой уменьшена сумма налога, а также размера полученного убытка, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

Согласно пункту 8.3 статьи 88 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации (расчета), представленной по истечении двух лет, в которой уменьшена сумма налога, или увеличена сумма полученного убытка, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика первичные и иные документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях налоговой декларации (расчета), и аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменений.

Пунктом 8.6 статьи 88 НК РФ предусмотрено, что при проведении камеральной налоговой проверки расчета по страховым взносам налоговый орган вправе истребовать в установленном порядке у плательщика страховых взносов сведения и документы, подтверждающие обоснованность отражения сумм, не подлежащих

обложению страховыми взносами, и применения пониженных тарифов страховых взносов.

Камеральная налоговая проверка расчета по страховым взносам, в котором заявлены расходы на выплату страхового обеспечения на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, проводится с учетом положений, установленных главой 34 Кодекса.

3.2. Выездная налоговая проверка: условия и процедура проведения, порядок оформления результатов

Выездная налоговая проверка (ст. 89 НК РФ) проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения такого обособленного подразделения.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено статьей 89 НК РФ.

В случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация (разъяснения по данному вопросу содержатся в письме ФНС России от 29.05.2012 № АС-4-2/8792).

Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем ФНС России о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев. Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки установлены приказом ФНС России от 8 мая 2015 года № ММФ-7-2/189. Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня

вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки.

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку. Указанное решение вручается руководителю проверяемого лица для ознакомления.

Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться:

1) вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

2) налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) - в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы (ст. 93 НК РФ). Требование о представлении документов может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий. Не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня получения соответствующего требования.

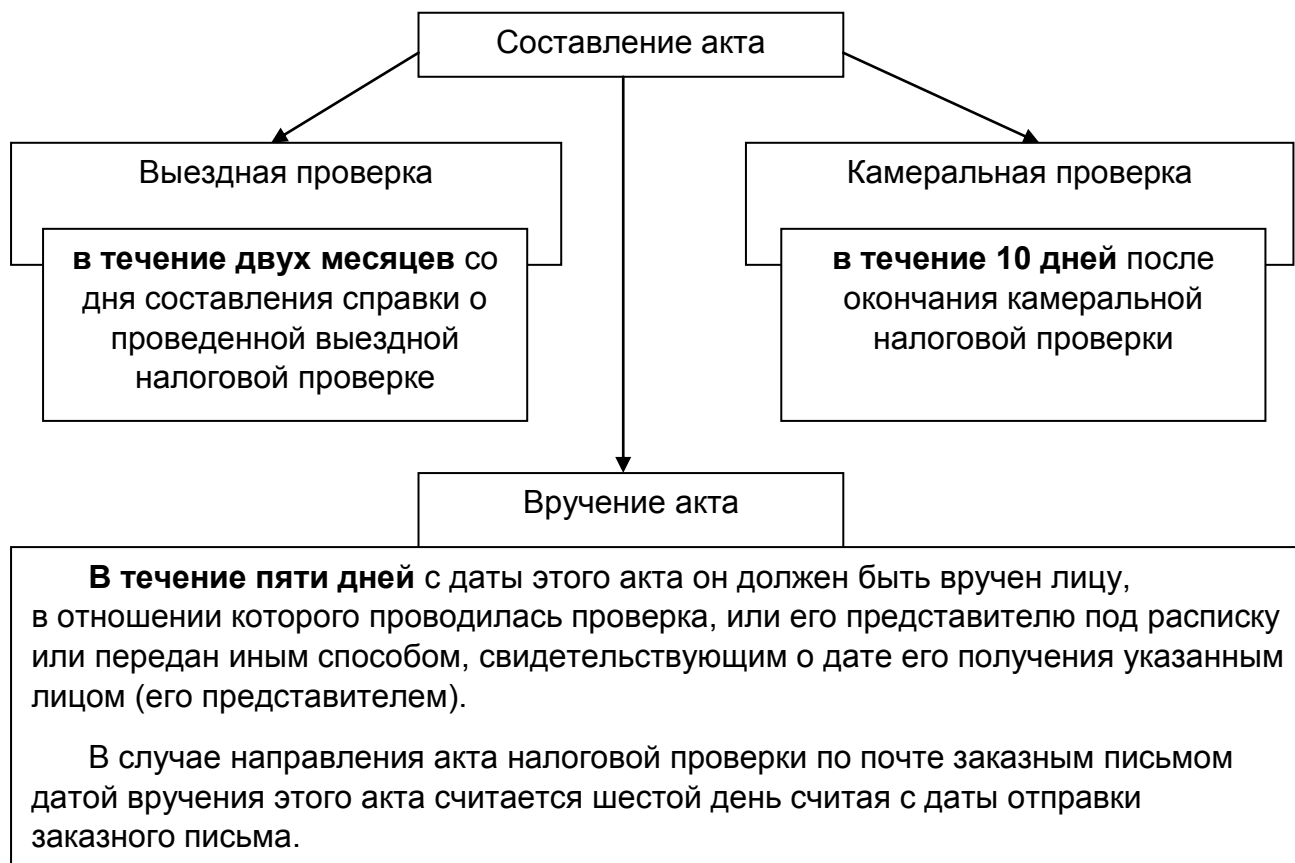
В случае, если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение 10 дней, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы.

В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение.

В соответствии со статьей 93.1 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию).

В случае, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения документов (информации) относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эти документы (информацию) у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих документами (информацией) об этой сделке.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю.



Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям (п. 6 ст. 100 Кодекса). При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям

или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Дела о выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговых правонарушений рассматриваются в порядке, предусмотренном статьей 101 НК РФ.

Акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку. По результатам их рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в пункте 6 статьи 100 НК РФ (т.е. со дня установленного для представления проверяемым лицом возражений по акту), принимается одно из решений, предусмотренных пунктом 7 статьи 101 Кодекса, или решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля:

- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. При проверке консолидированной группы налогоплательщиков в указанном решении может содержаться указание о привлечении к ответственности одного или нескольких участников этой группы;

- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Срок рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения соответствующего решения может быть продлен, но не более чем на один месяц.

В случае принятия решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля, акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения должны быть также рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку. По результатам их рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в течение 10 дней со дня истечения срока представления в этот налоговый орган письменных возражений лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля, (п. 6.1 ст. 101 НК РФ), принимается одно из решений, предусмотренных пунктом 7 статьи 101 НК РФ:

- 1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. При проверке консолидированной группы налогоплательщиков в указанном решении может содержаться указание о привлечении к ответственности одного или нескольких участников этой группы;

- 2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решения о привлечении к ответственности или об отказе от привлечения к ответственности вступают в силу по истечении месяца со дня вручения.

В течение этого срока проверяемое лицо может подать апелляционную жалобу в вышестоящий налоговый орган в соответствии со статьей 139.1 НК РФ.

Порядок вступления решения в силу в случае подачи апелляционной жалобы установлен статьей 101.2 НК РФ:

- в части, не отмененной вышестоящим налоговым органом, и в необжалованной части со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по апелляционной жалобе;

- в случае, если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, отменит решение нижестоящего налогового органа и примет новое решение, такое решение вышестоящего налогового органа вступает в силу со дня его принятия;

- в случае, если вышестоящий налоговый орган оставит без рассмотрения апелляционную жалобу, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения об оставлении апелляционной жалобы без рассмотрения, но не ранее истечения срока подачи апелляционной жалобы.

3.3. Налогообложение сделок между взаимозависимыми лицами: общие положения, понятие и примеры взаимозависимых лиц в налоговом законодательстве Российской Федерации

Если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц, такие лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения (далее - взаимозависимые лица).

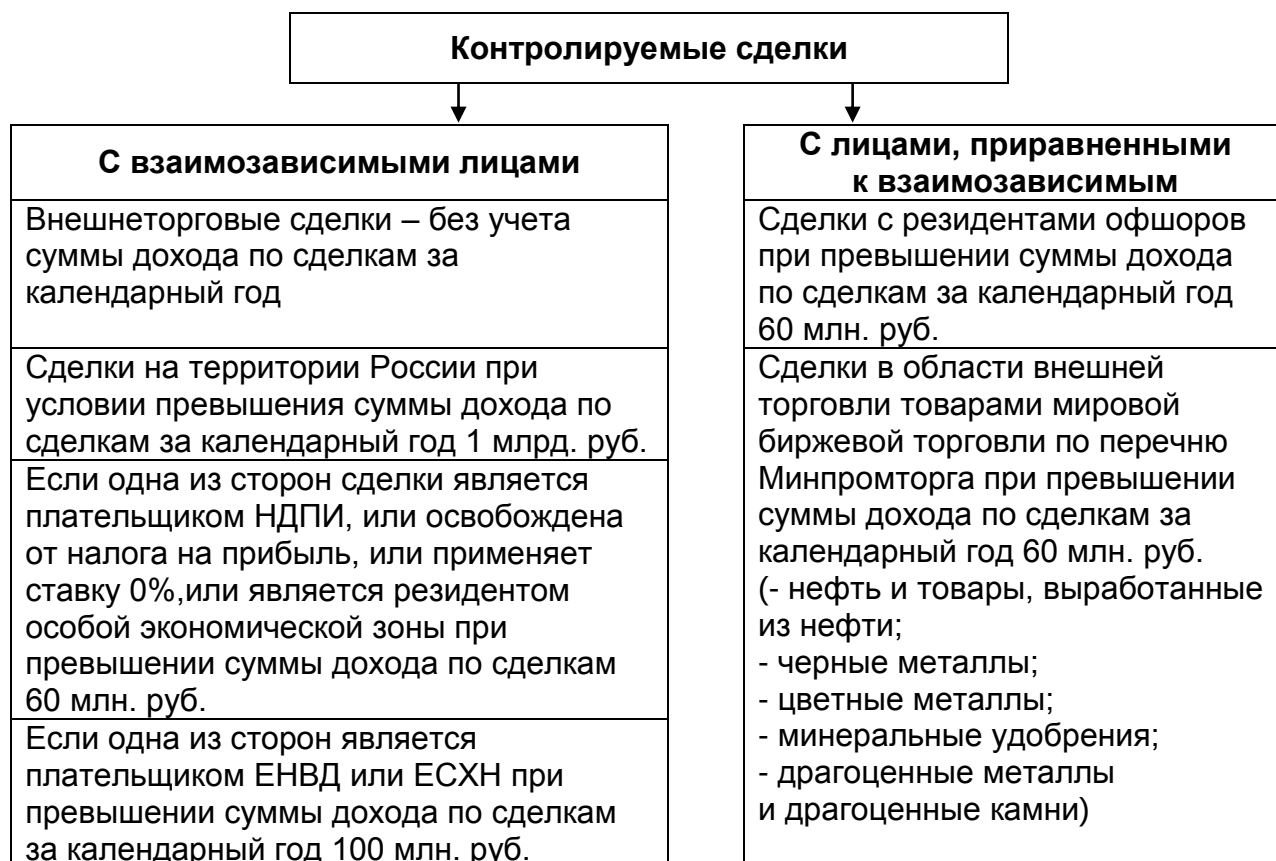
Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, либо в соответствии с заключенным между ними соглашением, либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами.

Критерии признания лиц взаимозависимыми установлены статьей 105.1 НК РФ.

Критерии	Условия
Закрытый перечень (п. 2 ст. 105.1 НК РФ)	Доля прямого участия одной организации (или физического лица) в другой организации более 25%
	Доля участия одного и того же лица в каждой из организаций более 25%
	Единоличный исполнительный орган или 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров назначены одним и тем же лицом либо составляют одни и те же физические лица

	Организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа и организации, в которых данные полномочия осуществляет одно и то же лицо
	Физические лица в случае подчинения одного лица другому лицу по должностному положению
	Организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50%
	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
Иные основания, признания лиц взаимозависимыми, не предусмотренные в п. 2 ст. 105.1 НК РФ	По решению суда (п.6 ст.105.1 НК РФ)
	Право самостоятельно признать себя взаимозависимыми (п.7 ст.105.1 НК РФ)

Под контроль подпадают сделки между взаимозависимыми лицами и приравненные к ним сделки, перечисленные в ст. 105.14 НК РФ,- контролируемые сделки. На схеме показаны основные группы сделок, относящихся к разряду контролируемых.



Проверку начисления налогов в сделках с взаимозависимыми лицами осуществляет ФНС России в рамках самостоятельного мероприятия налогового контроля. Основаниями для проведения такой проверки являются уведомления налогоплательщиков о контролируемых сделках или извещение территориального налогового органа, проводившего выездную или камеральную проверку налогоплательщика и выявившего контролируруемую сделку.

Для определения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, контролируемые сделки сопоставляются со сделками, сторонами которых не являются взаимозависимые лица (п. 1 ст. 105.5 НК РФ). При анализе сопоставимости коммерческих и финансовых условий сделок учитываются:

- количество товаров, объем выполняемых работ (оказываемых услуг);
- сроки исполнения обязательств по сделке;
- условия платежей, применяемые в соответствующих сделках;
- курс иностранной валюты, примененной в сделке, по отношению к рублю;
- иные условия распределения прав и обязанностей между сторонами сделки (на основании функционального анализа).

При определении сопоставимости коммерческих и финансовых условий сделок учитываются характеристики рынков товаров (работ, услуг), на которых совершаются анализируемые сделки.

В оценке возможных факторов, влияющих на сопоставимость условий сделок, имеют значение источники информации, которые следует использовать при контроле цен и налогов по сделкам с участием взаимозависимых лиц (ст. 105.6 НК РФ).

При проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами ФНС России может использовать методы, предусмотренные статьей 105.7 НК РФ:

- 1) метод сопоставимых рыночных цен;
- 2) метод цены последующей реализации;
- 3) затратный метод;
- 4) метод сопоставимой рентабельности;
- 5) метод распределения прибыли.

Допускается использование комбинации двух и более методов, предусмотренных пунктом 1 статьи 105.7 НК РФ.

Организационные вопросы проведения проверок полноты исчисления и уплаты налогов по сделкам между взаимозависимыми лицами предусмотрены в статье 105.17 НК РФ.

На основании статьи 105.19 НК РФ крупнейшим налогоплательщикам предоставлено право обратиться в ФНС России с заявлением о заключении соглашения о ценообразовании для целей налогообложения. Стороны соглашения

заранее договариваются о том, как будут определяться цены для целей налогообложения в контролируемых сделках. В дальнейшем, если налогоплательщик в ценообразовании будет придерживаться условий соглашения, ФНС России не вправе доначислять налоги, взыскивать пени, штрафы по контролируемым сделкам, если цены в них (методы их определения) утверждены в соглашении о ценообразовании (п. 2 ст. 105.23 НК РФ).

Налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках, указанных в статье 105.14 НК РФ.

Сведения о контролируемых сделках указываются в уведомлениях о контролируемых сделках, направляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту его нахождения (месту его жительства) в срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки. Налогоплательщики, в соответствии со статьей 83 НК РФ отнесенные к категории крупнейших, представляют указанные в пункте 2 статьи 105.16 НК РФ уведомления в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Форма уведомления и формат представления уведомления в электронной форме утверждены Приказом ФНС России от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@.

3.4. Общие правила привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии с законодательством Российской Федерации: понятие налогового правонарушения, срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, сроки давности и порядок взыскания штрафа за налоговое правонарушение

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Кодексом установлена ответственность.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных главами 16 и 18 НК РФ.

Физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с 16-летнего возраста.

Статьей 108 НК РФ определены общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения:

- никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Кодексом;
- никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения;

- основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу;
- привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации;
- привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора) и пени;
- лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Статьей 109 НК РФ установлено, что лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- отсутствие события налогового правонарушения;
- отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста;
- истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Кодексом определены обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения и установлен размер снижения (увеличения) налоговых санкций (штрафа).

Обстоятельства:	
<i>смягчающие ответственность</i>	<i>отягчающие ответственность</i>
Совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств	Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение
Совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости	
Тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого	

к ответственности за совершение налогового правонарушения	
Иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность	
Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа*	
Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций**	
При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей Налогового кодекса.	При наличии обстоятельства, отягчающего ответственность, размер штрафа увеличивается на 100%.

*О порядке определения срока 12 месяцев см. постановление Президиума ВАС РФ от 09.12.2008 № 9141/08.

**Налоговая санкция (штраф) является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных главами 16 и 18 НК РФ.

Статьей 113 НК РФ определен срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

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 к ответственности истекли три года (срок давности).

Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных статьями 120 и 122 НК РФ.

Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120 и 122 НК РФ.

Статьей 122 НК РФ предусмотрены санкции за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий.

В пункте 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее - Постановление № 57) разъяснено, что поскольку исчисление налоговой базы и суммы налога осуществляется после окончания того налогового периода, по итогам которого уплачивается налог, срок давности, определенный статьей 113 НК РФ, исчисляется со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога.

В Письме ФНС России от 22.08.2014 года № СА-4-7/16692 разъясняется, что правовая позиция, изложенная в пункте 15 Постановления № 57, применима в том числе и к тем налогам, для которых налоговый период составляет год.

Течение срока давности привлечения к ответственности приостанавливается, если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации.

Течение срока давности привлечения к ответственности считается приостановленным со дня составления акта, предусмотренного пунктом 3 статьи 91 НК РФ. В этом случае течение срока давности привлечения к ответственности возобновляется со дня, когда прекратили действие обстоятельства, препятствующие проведению выездной налоговой проверки, и вынесено решение о возобновлении выездной налоговой проверки.

Срок давности взыскания штрафов установлен статьей 115 НК РФ.

Налоговые органы могут обратиться в суд с заявлением о взыскании штрафов с организации и индивидуального предпринимателя в порядке и сроки, которые предусмотрены статьями 46 и 47 НК РФ, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, в порядке и сроки, которые предусмотрены статьей 48 НК РФ.

Заявление о взыскании штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в случаях, предусмотренных подпунктами 1 - 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ, может быть подано налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи указанного заявления может быть восстановлен судом. В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

Обратите внимание! Налоговый орган до обращения в суд использует иные процедуры взыскания штрафов, аналогичные взысканию недоимки и пеней - бесспорное взыскание (выставление требования, принятие решения

о бесспорном взыскании и направление поручения в банк), и только после истечения установленных сроков на бесспорное взыскание- обращение в суд.

3.5. Основные виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение, установленная налоговым законодательством Российской Федерации

В таблице представлен сокращенный перечень налоговых правонарушений.

Налоговое правонарушение	Санкция
Статья 116. Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе	
1. Нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным Кодексом	Взыскание штрафа в размере 10 000 руб.
2. Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ	Взыскание штрафа в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 000 руб.
Статья 119. Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества)	
Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета	Влечет взыскание штрафа в размере 5% не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации (расчета по страховым взносам), за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 руб.
Непредставление управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества в налоговый орган по месту учета в установленный законодательством о налогах и сборах срок	Влечет взыскание штрафа в размере 1 000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления

Статья 119.1. Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета)	
Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме в электронном виде в случаях, предусмотренных НК РФ	Влечет взыскание штрафа в размере 200 руб.
Статья 120. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения:	
1. Грубое нарушение* организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода	Взыскание штрафа в размере 10 000 руб.
2. Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода	Взыскание штрафа в размере 30 000 руб.
3. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы	Взыскание штрафа в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 руб.
* Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.	
Статья 122. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)	
Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), за исключением контролируемых сделок	Взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора)
Указанные деяния, совершенные умышленно	Взыскание штрафа в размере 40% от неуплаченной суммы налога (сбора)
Статья 123. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов	
Неправомерное удержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом	Взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Статья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля	
Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 119 и 129.4 НК РФ	Взыскание штрафа в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ
Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, предусмотренные Кодексом, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями	Взыскание штрафа в размере 10 000 руб.
Статья 129.1. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу	
Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с Кодексом это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения предусмотренного ст. 126 НК РФ	Взыскание штрафа в размере 5 000 руб.
Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года	Взыскание штрафа в размере 20 000 руб.

3.6. Налоговый контроль в форме налогового мониторинга

Общие положения о налоговом мониторинге (ст. 105.26 НК РФ)

1. Предметом налогового мониторинга являются правильность исчисления (удержания), полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) - организацию (далее - организация).

2. Налоговый мониторинг проводится налоговым органом на основании решения о проведении налогового мониторинга.

3. Если иное не установлено пунктом 3 статьи 105.26 НК РФ, организация вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга при одновременном соблюдении следующих условий:

1) совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, без учета налогов, подлежащих уплате в связи

с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 300 миллионов рублей.

При определении совокупной суммы налогов, указанных в подпункте 1 пункта 3 статьи 105.26 НК РФ, учитываются налоги, обязанность по уплате которых возложена на организацию как на налогоплательщика и налогового агента.

2) суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 миллиардов рублей;

3) совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 миллиардов рублей.

4. Периодом, за который проводится налоговый мониторинг, является календарный год.

5. Срок проведения налогового мониторинга за период, указанный в пункте 4 статьи 105.26 НК РФ, начинается с 1 января года указанного периода и оканчивается 1 октября года, следующего за указанным периодом.

6. В регламенте информационного взаимодействия отражается порядок представления налоговому органу документов (информации), связанных с исчислением (удержанием), уплатой (перечислением) налогов, сборов, страховых взносов в электронной форме, и (или) доступа к информационным системам организации, в которых содержатся указанные документы (информация), по выбору организации. Также в регламенте информационного взаимодействия указывается порядок ознакомления налогового органа с подлинниками таких документов в случае необходимости.

В регламенте информационного взаимодействия указываются порядок отражения организацией в регистрах бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов, объектов налогообложения и налоговой базы, сведения о регистрах бухгалтерского учета, об аналитических регистрах налогового учета, а также информация о системе внутреннего контроля данной организации за совершаемыми фактами хозяйственной жизни и правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов.

Порядок проведения налогового мониторинга (ст. 105.29 НК РФ)

1. Налоговый мониторинг проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями по месту нахождения налогового органа.

2. Если при проведении налогового мониторинга выявлены противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах (информации), либо выявлены несоответствия сведений, представленных организацией, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, налоговый орган сообщает об этом организации с требованием представить в течение пяти дней

необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в течение десяти дней.

В случае, если после рассмотрения представленных организацией пояснений либо при их отсутствии налоговый орган установит факт, свидетельствующий о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) налогов, сборов, страховых взносов, налоговый орган обязан составить мотивированное мнение в порядке, предусмотренном статьей 105.30 НК РФ.

Мотивированное мнение налогового органа (ст. 105.30 НК РФ)

1. Мотивированное мнение налогового органа (далее - мотивированное мнение) отражает позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов. Мотивированное мнение направляется организации при проведении налогового мониторинга.

Организация выполняет мотивированное мнение путем учета изложенной в нем позиции налогового органа в налоговом учете, налоговых декларациях (расчетах) (уточненных налоговых декларациях (расчетах) или иным способом.

2. В случае несогласия с мотивированным мнением организация в течение одного месяца со дня его получения представляет разногласия в налоговый орган, которым составлено это мотивированное мнение.

Налоговый орган, получивший указанные разногласия, обязан в течение трех дней со дня их получения направить эти разногласия со всеми имеющимися у него материалами для инициирования проведения взаимосогласительной процедуры в ФНС России.

Взаимосогласительная процедура (ст. 105.31 НК РФ)

1. ФНС России после получения разногласий и материалов, представленных налоговым органом в соответствии с пунктом 8 статьи 105.30 НК РФ, иницирует проведение взаимосогласительной процедуры.

2. По результатам взаимосогласительной процедуры федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, уведомляет организацию об изменении мотивированного мнения либо оставлении мотивированного мнения без изменения.

В заключение Раздела 1 пособия отметим, что с 19 августа 2017 года вступил в силу Федеральный закон от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее - Закон № 163-ФЗ).

Указанным законом часть первая НК РФ дополнена статьей 54.1, которой установлены условия, при соблюдении которых налоговая выгода является обоснованной.

Согласно новым нормам уменьшить базу или сумму налога по установленным правилам можно, если выполнены все условия:

- организация не искажала в налоговом и бухгалтерском учете или налоговой отчетности сведения о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения;
- сделка или операция совершена не с целью неуплаты или неполной уплаты налога, а также его зачета или возврата;
- контрагент или лицо, которому передано обязательство по сделке или операции, исполнили его.

В этом случае претензий к налогоплательщику не будет, даже если первичные документы подписало ненадлежащее лицо, контрагент нарушил законодательство о налогах и сборах или можно было совершить другую, законную, сделку с тем же экономическим результатом. Такие обстоятельства не станут самостоятельным основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Заметим, что с вступлением в силу Закона №163-ФЗ не утрачивается актуальность Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». В судебном акте более подробно описаны ситуации, когда налоговая выгода может быть признана необоснованной или обоснованной.

3 ШАГА, ЧТОБЫ СТАТЬ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫМ БУХГАЛТЕРОМ

1

Определиться с видом аттестата
профессионального бухгалтера

2

Пройти профессиональную
переподготовку

3

Сдать квалификационный
экзамен

📍 Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3

☎ + 7(495) 720 54 55

✉ info@ipbr.org

🌐 www.ipbr.org



Раздел 2.1. Федеральные налоги

Тема 1. Налог на добавленную стоимость

Порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость (далее - НДС) регулируется главой 21 НК РФ, которая введена в действие с 2001 года. За прошедшее время в эту главу неоднократно вводились изменения, как кардинального, так и уточняющего характера.

С 2015 года в соответствии с изменениями, внесенными в статью 174 НК РФ в дополнительных разделах налоговой декларации налогоплательщиками отражаются сведения из книги покупок и книги продаж, а посредниками и приравненными к ним лицами - из журнала учета счетов-фактур.

Это позволило налоговым органам при камеральных проверках в автоматическом режиме выявлять не только неточности в налоговых декларациях в соответствии с контрольными соотношениями, но и выявлять расхождения между данными покупателя и поставщика.

1.1. Налогоплательщики НДС, освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

Налогоплательщиками НДС признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога (далее - освобождение), если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей (ст. 145 НК РФ).

Освобождение не предоставляется:

- организациям и индивидуальным предпринимателям, реализующим подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев.
- в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащих налогообложению в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 146 НК РФ.

Важно!

В пункте 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 года № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» (далее - постановление Пленума ВАС РФ № 33) разъясняется, что поступления по операциям, не облагаемым налогом (освобожденным от налогообложения), учитываться при определении размера выручки не должны.

Также не учитываются при решении вопроса о наличии оснований для использования права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика доходы, полученные от совершения операций по реализации подакцизных товаров, поскольку на основании пункта 2 статьи 145 НК РФ в отношении таких операций организации и индивидуальные предприниматели не вправе применять освобождение.

В связи с этим при наличии раздельного учёта реализации подакцизных и неподакцизных товаров и соблюдении условий, установленных статьей 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели могут использовать право на освобождение.

Согласно пункту 3 Постановления Пленума ВАС РФ № 33 поскольку статьей 145 НК РФ не предусмотрено иное, источником сведений о выручке организации за соответствующие периоды являются регистры бухгалтерского учета.

В связи с этим не учитываются суммы, которые включаются в налоговую базу, но не являются выручкой от реализации по правилам бухгалтерского учета:

- авансы, предоплаты, а также средства, включаемые в налоговую базу по НДС на основании статьи 162 НК РФ;*
- по операциям по передаче товаров (работ, услуг) безвозмездно;*
- по операциям по передаче на территории РФ товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, в том числе через амортизационные отчисления;*
- по выполнению строительно-монтажных работ (СМР) для собственного потребления.*

Не учитывается выручка по видам деятельности, по которым уплачивается единый налог на вмененный доход (письма Минфина России от 26.03.2007 № 03-07-11/71 и № 03-07-11/72).

Лица, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и подтверждающие документы в налоговый орган по месту своего учета не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение. Форма уведомления об использовании права на освобождение утверждена приказом МНС РФ от 4 июля 2002 года № БГ-3-03/342.

Налогоплательщики, получившие освобождение, не могут от него отказаться до истечения 12 последовательных календарных месяцев. По истечении 12

календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение, представляют в налоговые органы документы, подтверждающие это право:

- документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), исчисленная в соответствии с пунктом 1 статьи 145 НК РФ, без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала два миллиона рублей;

- уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

Важно!

Согласно пункту 2 Постановления Пленума ВАС РФ № 33 лицам, фактически использовавшим в соответствующих налоговых периодах освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, не может быть отказано в праве на такое освобождение только лишь по мотиву непредставления в установленный срок уведомления и документов.

Аналогичным подходом следует руководствоваться и в случае ненаправления (несвоевременного направления) в налоговый орган уведомления о продлении использования права на освобождение и необходимых документов (пункт 4 статьи 145 НК РФ).

1.2. Объект налогообложения НДС

Операции, признаваемые и не признаваемые объектом налогообложения НДС определены статьей 146 НК РФ и представлены ниже:

Объектом налогообложения признаются (п.1 ст. 146 НК РФ):

- реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. При этом в целях главы 21 НК РФ передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг);

- передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

- ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Не признаются объектом налогообложения (п. 2 ст. 146 НК РФ):

- операции, которые не признаются реализацией в соответствии с пунктом 3 статьи 39 НК РФ для любых налогов;

- операции, которые не признаются реализацией только для НДС (пп. 2-15 п. 2 ст. 146 НК РФ), в частности:

- передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов, специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);
- передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;
- выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий:
 - выполнение работ (оказание услуг) казенными учреждениями, а также бюджетными и автономными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания, источником финансового обеспечения которого является субсидия из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации;
 - оказание услуг по предоставлению права проезда транспортных средств по платным автомобильным дорогам общего пользования федерального значения (платным участкам таких автомобильных дорог), осуществляемых в соответствии с договором доверительного управления автомобильными дорогами, учредителем которого является Российская Федерация, за исключением услуг, плата за оказание которых остается в распоряжении концессионера в соответствии с концессионным соглашением;
- передача на безвозмездной основе, оказание услуг по передаче в безвозмездное пользование объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;
- операции по реализации земельных участков (долей в них);
- передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам);
- передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» и передача недвижимого имущества при расформировании целевого капитала;
- операции по реализации (передаче) имущества казны арендаторам-субъектам малого и среднего предпринимательства;

- выполнение работ (оказание услуг) в рамках дополнительных мероприятий, направленных на снижение напряженности на рынке труда субъектов Российской Федерации, реализуемых в соответствии с решениями Правительства Российской Федерации;
- операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами).

1.3. Определение места реализации товаров (работ, услуг) в целях исчисления налога на добавленную стоимость

Учитывая, что объектом налогообложения НДС является реализация товаров, работ, услуг на территории России, главой 21 НК РФ установлен порядок определения места реализации.

Место реализации товаров определяется в соответствии со статьей 147 НК РФ.

Местом реализации товаров признается территория Российской Федерации, если:

- товар находится на территории Российской Федерации и не отгружается и не транспортируется;
 - товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации:
- местом реализации товаров в виде углеводородного сырья, добытого на морском месторождении углеводородного сырья, а также продуктов его технологического передела признается территория Российской Федерации при наличии одного или нескольких обстоятельств, указанных выше, либо при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:
 - 1) товар находится на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в исключительной экономической зоне Российской Федерации либо в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря и не отгружается и не транспортируется;
 - 2) товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в исключительной экономической зоне Российской Федерации либо в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря.

Место реализации работ и услуг определяется в соответствии с положениями статьи 148 НК РФ.

Местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если (ст. 148 НК РФ):

- работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории Российской Федерации,

в частности, строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде;

- работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории Российской Федерации, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание;

- услуги фактически оказываются на территории Российской Федерации в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта;

- покупатель осуществляет деятельность на территории России, приобретающий работы (услуги), поименованные в подпункте 4 пункта 1 статьи 148 НК РФ при:

- передаче, предоставлению патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;*
- оказании услуг (выполнении работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации;*
- оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации,* а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- предоставлении персонала, в случае, если персонал работает в месте деятельности покупателя;
- сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;
- оказании услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных подпунктом 4 пункта 1 статьи 148 НК РФ.

***Важно!**

С 1 января 2017 года в местах, обозначенных знаком, появилось дополнение «за исключением услуг, указанных в пункте 1 статьи 174.2 Кодекса».*

С 1 января 2017 года в соответствии с Федеральным законом от 3 июля 2016 года № 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» глава 21 НК РФ дополнена статьей 174.2. «Особенности исчисления и уплаты налога при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме».

Местом реализации перечисленных в указанной статье услуг, оказываемых иностранными организациями российским покупателям через сеть «Интернет» с 1 января 2017 года будет признаваться Российская Федерация, если местонахождением покупателя является Российская Федерация.

Согласно подпункту 5 пункта 1 статьи 148 НК РФ местом реализации работ, услуг, не предусмотренных подпунктами 1 – 4.1, 4.3 данного пункта, признается Российская Федерация, если деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории Российской Федерации.

1.4. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)

Главой 21 НК РФ установлен перечень операций, освобождаемых от НДС:

Операции, освобождаемые от НДС:

- операции по реализации товаров (работ, услуг на территории России (ст. 149 НК РФ)

- товары, освобождаемые при ввозе на территорию России (ст. 150 НК РФ).

Нет смысла перечислять весь перечень операций, освобождаемых в соответствии со статьей 149 НК РФ.

Отметим, что указанной статьей в отношении ряда операций, осуществляемых на внутреннем рынке, установлены особые требования:

- некоторые операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии у налогоплательщиков, производящих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- реализация ряда товаров, работ услуг освобождается по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

- налогоплательщик имеет право отказаться от освобождения от налогообложения операций, перечисленных в пункте 3 статьи 149 НК РФ, представив заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование.

Такой отказ или приостановление возможен только в отношении всех осуществляемых налогоплательщиком операций, предусмотренных одним или несколькими подпунктами пункта 3 статьи 149 Кодекса. Не допускается отказ или приостановление от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года;¹

- освобождение от налогообложения в соответствии с положениями статьи 149 НК РФ не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности

¹ Если налогоплательщик не уведомил налоговый орган об отказе от освобождения, но при этом уплачивает НДС в соответствии с подп.2 п.5 статьи 173 НК РФ, он имеет право на вычет (письмо Минфина России от 10.12.2015 г. № 03-07-14/72142 и п.6 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 г. № 33).

в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии, либо агентских договоров, если иное не предусмотрено Кодексом.

Исключением являются услуги по реализации товаров (работ, услуг), указанные в пункте 2 статьи 156 НК РФ, по которым освобождение распространяется и на услуги посредников:

1) предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации (п. 1 ст. 149 НК РФ);

2) реализация следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации (пп. 1, п. 2 ст. 149 НК РФ):

- важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники;
- протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;
- технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;
- очков корректирующих (для коррекции зрения), линз для коррекции зрения, оправ для очков корректирующих (для коррекции зрения);

3) ритуальные услуги, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации (пп. 8, п. 2 ст. 149 НК РФ);

4) реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством Российской Федерации (пп. 6, п. 3 ст. 149 НК РФ).

Согласно пункту 4 статьи 149 НК РФ при осуществлении налогоплательщиком операций, подлежащих налогообложению, и операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемые от налогообложения), налогоплательщик обязан вести отдельный учет таких операций.

В соответствии со статьей 150 НК РФ освобождается от НДС ввоз на таможенную территорию России следующих товаров:

- ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации, в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации;
- медицинских товаров, а также сырья и комплектующих изделий для их производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;
- материалов для изготовления иммунобиологических лекарственных препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации);
- технологического оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в Российской Федерации, по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

- валюты Российской Федерации и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг - акций, облигаций, сертификатов, векселей;

- продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) Российской Федерации и др.

Важно!

Перечень товаров, освобождаемых от НДС при ввозе на территорию России гораздо короче, чем перечень для внутреннего рынка, и исчерпывающий. В связи с этим возник налоговый спор в отношении металлолома, ввозимого из Казахстана на территорию России. По статье 149 НК РФ реализация металлолома освобождается от НДС, а по статье 150 Кодекса - нет.

По мнению инспекции налог на добавленную стоимость при импорте указанного товара подлежит уплате с применением ставки 18% по месту учета его собственника.

Однако Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ в Определении от 28 декабря 2015 года № 309-КГ15-11310 по делу № А76-16715/2014 из анализа положений налогового законодательства Российской Федерации и международных соглашений сделала вывод о том, что нормы международных соглашений предусматривают необходимость применения при рассмотрении вопроса о порядке налогообложения при импорте товаров с территорий стран - участниц Таможенного союза, не только положений статьи 150 НК РФ, содержащей перечень товаров, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) при их ввозе на территорию Российской Федерации независимо от страны происхождения товаров, но и положений статьи 149 НК РФ, определяющей порядок налогообложения на внутреннем рынке, согласно которой реализация лома и отходов черных и цветных металлов на территории Российской Федерации не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения).

Указанное Определение ВС РФ включено в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в первом полугодии 2016 года по вопросам налогообложения», направленный ФНС России по системе налоговых органов письмом от 7 июля 2016 года № СА-4-7/12211@ для применения в контрольной работе.

1.5. Налоговая база. Общие положения

Общие правила определения налоговой базы установлены ст. 153 НК РФ.

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

При применении налогоплательщиками различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с главой 21 НК РФ и таможенным законодательством.

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах.

При определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы, установленному статьей 167 НК РФ, или на дату фактического осуществления расходов.

При получении российской организацией аванса в иностранной валюте по договорам оказания услуг с иностранным лицом, местом реализации которых является Российская Федерация, налоговая база определяется дважды:

- на дату получения аванса - по курсу на эту дату;
- на дату оказания услуг - по курсу на дату подписания первичного документа, при этом сумма НДС, исчисленная с аванса в рублевом эквиваленте предъявляется к вычету (письма Минфина России от 7 сентября 2015 года № 03-07-11/51456, ФНС России от 1 октября 2015 года № ГД-4-3/17141 и от 24 сентября 2012 года № ЕД-4-3/15921).

Пример № 1

Российской организацией получена предоплата в иностранной валюте по договору оказания услуг с иностранным лицом, местом реализации которых является Российская Федерация, в сумме 11800 долл. США по курсу 64 руб. На дату оказания услуг курс 65 руб.

Наименование операции	Курс руб. за 1 долл.	Сумма:		Корреспондирующие счета	
		в долл. США	в рублях	Дебет	Кредит
Получена предоплата	64	11800	755200	52	62 ав.
Начислен НДС с суммы предоплаты и отражен в книге продаж на дату предоплаты	64	1800	115200	76 (или 19)	68
Отражена выручка от оказания услуг в бухгалтерском учете (предоплата не переоценивается)	64	11800	755200	62	90

Зачтен аванс	64	11800	755200	62 ав.	62
Отражена стоимость оказанных услуг в книге продаж с НДС на дату оказания услуг	65	11800 гр.13а	767000 гр.13б		
Отражена стоимость оказанных услуг в книге продаж без НДС	65	-	650000 гр.14		
Начислен НДС по операции реализации услуги и отражен в книге продаж	65		117000 гр.17	90	68
НДС, начисленный с предоплаты предъявлен к вычету и отражен в книге покупок			115200	68	76 (или 19)

Как видно из таблиц, в связи с ростом курса иностранной валюты к рублю на счете 68 возникла разница к доплате в сумме 1800 руб. (117000 - 115200). При падении указанного курса возникнет разница к возмещению.

Конец примера.

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 0%, в случае расчетов по таким операциям в иностранной валюте определяется в рублях по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Минфин России разъясняет, что независимо от наличия предоплаты (в том числе 100%) налоговая база определяется по курсу на дату отгрузки (письмо Минфина России от 4 октября 2012 года № 03-07-15/130 - направлено по системе налоговых органов письмом ФНС России от 22 октября 2012 года № ЕД-4-3/17797).

Пример №2

Получена предоплата в сумме 10000 долл. США. Условный курс на дату предоплаты 64 руб. за 1 долл. США, с которой НДС не начисляется. На дату отгрузки курс 65 руб. за 1 долл. США. Допустим, что нулевая ставка в течение 180 дней не подтверждена, и НДС нужно начислить по ставке 18 (10)% по курсу 65 руб. независимо от того, что в бухгалтерском учете авансы не переоцениваются.

Наименование операции	Курс	Сумма:		Корреспондирующие счета	
		в долл. США	в рублях	Дебет	Кредит
Получена предоплата	64	10000	640000	52	62 ав.
Отражена выручка в бухучете	64	10000	640000	62	90

Зачтен аванс	64	10000	640000	62 ав.	62
Начислен НДС при неподтверждении ставки 0%	65	1800	117000	91*	68

**Если в последующем до истечения трехлетнего срока организация предполагает подтвердить ставку 0%, то начисленный НДС подлежит возмещению. Поэтому относить начисленную сумму в состав расходов преждевременно. Для этого можно использовать счет 68 (отдельный субсчет). Такой порядок изложен в письме Минфина России от 27.05.2003 № 16-00-14/177).*

Конец примера.

Если при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, или условных денежных единицах, моментом определения налоговой базы является день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав, при определении налоговой базы иностранная валюта или условные денежные единицы пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При последующей оплате НДС не пересчитывается, а возникающая разница в сумме учитывается в составе внереализационных доходов или расходов в соответствии с главой 25 НК РФ.

Пример № 3

Отгружен товар на сумму 11800 долл. США с НДС с оплатой в рублях по курсу на дату платежа. Предоплата договором не предусмотрена. На дату отгрузки условный курс 64 руб. за 1 долл. США. Условный курс на дату оплаты 65 руб. за 1 доллар США.

Наименование	Курс	Сумма		Корреспондирующие счета	
		в долл. США	в рублях	Дебет	Кредит
Отгружен товар	64	11800	755200	62	90
Начислен НДС	64	1800	115200	90	68
Поступила оплата за реализованный товар	65	11800	767000	51	62
Списана положительная курсовая разница			11800	62	91

Конец примера.

Если стоимость товаров (работ, услуг), выраженная в условных денежных единицах, оплачивается предварительно, то на дату отгрузки пересчет налоговой базы не производится (письмо Минфина России от 23 декабря 2015 года № 03-07-11/75467).

Пример № 4

Отгружен товар на сумму 11800 долл. США с НДС с оплатой в рублях по курсу на дату платежа. Условный курс на дату предоплаты 65 руб. за 1 доллар США, на дату отгрузки - 64 руб. за 1 долл. США.

Наименование операции	Курс	Сумма:		Корреспондирующие счета	
		в долл. США	в рублях	Дебет	Кредит
Поступила предоплата по договору	65	11800	767000	51	62 ав.
Начислен НДС с предоплаты	65	1800	117000	76 (или 19)	68
Отгружен товар	65	11800	767000	62	90
Начислен НДС	65	1800	117000	90	68
Зачтена предоплата			767000	62 ав.	62
НДС с предоплаты предъявлен к вычету			117000	68	76 (или 19)

Конец примера.

1.6. Налоговые ставки

Статьей 164 НК РФ предусмотрены три основные ставки НДС: 0, 10 и 18 % и две расчетные ставки – 10/110 и 18/118%. При реализации предприятия как имущественного комплекса применяется ставка 15,25%.

Согласно пункту 1 указанной статьи налогообложение производится по налоговой ставке 0% при реализации, в частности:

- товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ;

- услуг по международной перевозке товаров;

- услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

- и др.

Налогообложение производится по налоговой ставке 10% при реализации указанных в пункте 2 статьи 164 НК РФ продовольственных товаров, товаров для детей, периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера; некоторых видов медицинских товаров и племенных животных, услуг по внутренним воздушным перевозкам (за исключением перевозок, пунктом отправления или назначения которых являются Республика Крым и город Севастополь, облагаемых по ставке 0%, услуг по перевозке пассажиров и багажа железнодорожным транспортом дальнего следования по России).

Расчётные ставки 18/118 и 10/110% применяются:

- при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных статьей 162 НК РФ;
- при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- при передаче имущественных прав, предусмотренных пунктами 2 - 4 статьи 155 НК РФ;
- при удержании налога налоговыми агентами в соответствии с пунктами 1 - 3 статьи 161 НК РФ;
- при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 154 НК РФ;
- при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с пунктом 4 статьи 154 НК РФ;
- при реализации автомобилей, приобретенных для перепродажи, в соответствии с пунктом 5.1 статьи 154 НК РФ;
- в иных случаях, когда в соответствии с НК РФ сумма налога должна определяться расчетным методом.

В остальных случаях налогообложение производится по налоговой ставке 18%.

1.7. Порядок определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг)

В общем случае налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105.3 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога, т.е. налог по установленной ставке начисляется на стоимость товаров (работ, услуг), принимаемую за 100% (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Порядок определения налоговой базы в разрезе операций, перечисленных в статье 154 НК РФ, представлен в таблице.

№ п/п	Вид (содержание) операции	Налоговая база
1	Получение оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)*	Налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога (п. 1 ст. 154 НК РФ)
2	Реализация товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в натуральной форме	Налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 105.3 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога (п. 2 ст. 154 НК РФ)
3	Реализация товаров (работ, услуг) с учетом субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы России в связи с применением государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством	Налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации (п. 2 ст. 154 НК РФ)
4	Реализация имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога	Налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом положений статьи 105.3 НК РФ, с учетом налога, акцизов (для подакцизных товаров), и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок) - (п. 3 ст. 154 НК РФ)
5	Реализация сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), по перечню, утверждаемому Правительством РФ	Налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой в соответствии со статьей 105.3 НК РФ, с учетом налога и ценой приобретения указанной продукции (п. 4 ст. 154 НК РФ)
6	Реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов)	Налоговая база определяется как стоимость обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее налога (п. 5 ст. 154 НК РФ)

7	Реализация автомобилей, приобретенных у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками) для перепродажи	Налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой в соответствии со статьей 105.3 НК РФ, с учетом налога и ценой приобретения автомобилей (п. 5.1 ст.154 НК РФ)
8	Ввоз товаров на территорию России	Налоговая база определяется как сумма: 1) таможенной стоимости товаров; 2) подлежащей уплате таможенной пошлины; 3) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам) (ст. 160 НК РФ).

*В налоговую базу не включается оплата, частичная оплата, полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг):

- длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев;
- которые облагаются по налоговой ставке 0%;
- которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения).

Согласно п. 2.1. статьи 154 НК РФ выплата (предоставление) продавцом товаров (работ, услуг) их покупателю премии (бонуса) за выполнение покупателем определенных условий договора поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), не уменьшает для целей исчисления налоговой базы продавцом товаров (работ, услуг) (и применяемых налоговых вычетов их покупателем) стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), за исключением случаев, когда такое уменьшение предусмотрено договором.

1.8. Особенности определения налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг)

Статьей 162 НК РФ предусмотрено, что налоговая база, определенная в соответствии со статьями 153 – 158 Кодекса, увеличивается на суммы:

- полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), облагаемых НДС;
- полученных в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБ РФ в периодах, за которые производится расчет процента;

- полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем, применяющим положения пункта 5 статьи 170 НК РФ, товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения в соответствии со статьей 146 НК РФ, за исключением реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 НК РФ.

Последний абзац изложен в редакции Федерального закона от 5 апреля 2016 года № 97-ФЗ, вступившего в силу с 1 июля 2016 года. Изменения были внесены в соответствии с пунктом 3 Постановления Конституционного Суда РФ от 1 июля 2015 года № 19-П, который признал не соответствующей Конституции РФ прежнюю редакцию, допускающую двойное налогообложение. С учетом внесенных изменений обязанность включать в налоговую базу указанные страховые выплаты распространяется только на тех налогоплательщиков, которые в соответствии с учетной политикой могут платить НДС только в момент получения оплаты (банки, страховые организации и иные, поименованные в пункте 5 статьи 170 НК РФ). Ранее действующая редакция, по мнению налоговых органов, обязывала включать в налоговую базу поступившие от страховщиков суммы всех налогоплательщиков, которые уже начислили НДС в момент отгрузки. Это приводило к налоговым спорам, в том числе к оспариванию положений НК РФ в Конституционном Суде РФ.

Важно!

Во втором абзаце пункта 3 указанного выше постановления указано, что впредь до внесения надлежащих изменений положение подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации подлежит применению с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, сформулированных в Постановлении. Это снимает все споры по периодам до изменения редакции НК РФ.

К полученным средствам, подпадающим под действие статьи 162 НК РФ, Минфин России до недавнего времени относил пени, штрафы, неустойки, полученные продавцом от покупателя на несвоевременную оплату приобретенных товаров (работ, услуг). Позиция изменилась только в 2013 году. В письме от 4 марта 2013 года № 03-07-15/6333 Минфин России со ссылкой на постановление Президиума ВАС РФ от 08.02.2008 № 11144/ 07 согласился с тем, что штрафные санкции за несвоевременную оплату у продавца в налоговую базу не включаются.

Однако, Минфин России в этом письме сделал оговорку о том, что если полученные продавцами от покупателей суммы, предусмотренные условиями договоров в виде неустойки (штрафа, пени), по существу не являются неустойкой (штрафом, пеней), обеспечивающей исполнение обязательств, а фактически относятся к элементу ценообразования, предусматривающему оплату товаров (работ, услуг), то такие суммы включаются в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость на основании вышеназванной нормы статьи 162 НК РФ.

Например, в письме от 1 апреля 2014 года № 03-08-05/14440 Минфин России разъяснил, что штрафы, полученные налогоплательщиком, оказывающим услуги

по перевозке грузов, за сверхнормативный простой транспортных средств следует относить к суммам, связанным с оплатой данных услуг. Такие суммы следует включать в налоговую базу по НДС.

Важно!

НДС с сумм, которые подлежат включению в налоговую базу в соответствии со статьей 162 НК РФ, исчисляется по расчетной ставке. Счет-фактура составляется в одном экземпляре, регистрируется в книге продаж и покупателю не выставляется (письмо Минфина России от 6 февраля 2013 года № 03-07-11/2568).

По данному вопросу смотрите также письмо ФНС России от 18 марта 2016 года № СД-3-3/1141@; Постановление ФАС Московского округа от 25 апреля 2012 года № А40-71490/11-107-305.

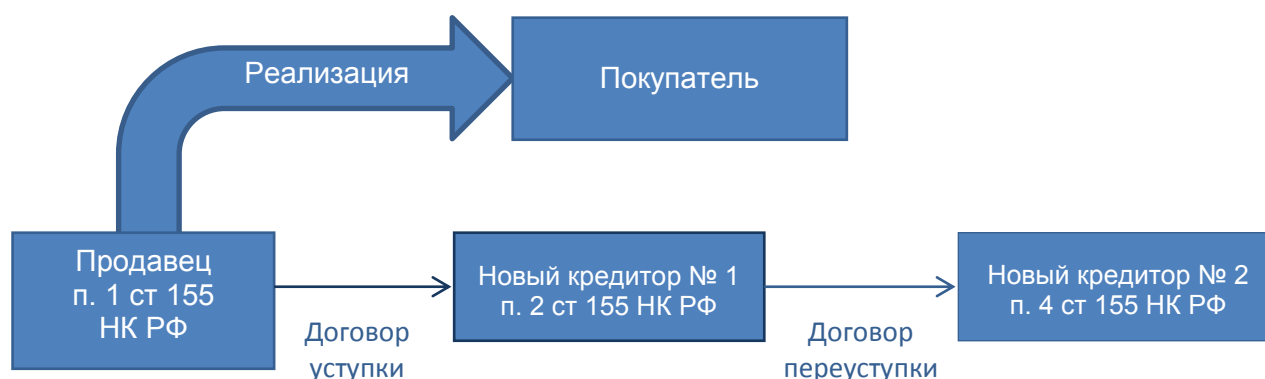
Если операция, в связи с которой получены дополнительные средства, не подлежит налогообложению, то НДС с таких сумм не исчисляется (письмо Минфина России от 11.01.2011 № 03-07-11/01).

1.9. Особенности определения налоговой базы при передаче имущественных прав

Особенности определения налоговой базы при реализации имущественных прав установлены статьей 155 НК РФ дифференцированно в зависимости от статуса налогоплательщика и вида имущественных прав.

Прежде всего, это уступка (переуступка) права требования долга, возникшего в связи с реализацией товаров, работ, услуг (пункты 1, 2 и 4 статьи 155 НК РФ).

Схема указанных операций следующая:



Продавец при уступке денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (не освобождаются от налогообложения в соответствии со статьей 149 НК РФ), или при переходе указанного требования к другому лицу на основании закона налоговая база по операциям реализации указанных товаров (работ, услуг) определяется в порядке, предусмотренном статьей 154 НК РФ. Это значит, что независимо от стоимости, по которой первичный кредитор уступает право требования к своему покупателю, НДС по первичной реализации не пересчитывается.

Налоговая база при уступке продавцом (первоначальным кредитором) денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), или при переходе указанного требования к другому лицу на основании закона определяется как сумма превышения суммы дохода, полученного первоначальным кредитором при уступке права требования, над размером денежного требования, права по которому уступлены.

Пример № 5

Продавец отгрузил товар покупателю на сумму 118 тыс. руб. с НДС и уступил право требования долга за 105 тыс. руб. Учитывая что по сделке уступки права требования долга продавцом получен убыток, налоговая база по НДС равна нулю.

Налоговая база при уступке (переуступке) новым кредитором (на схеме - новый кредитор № 1), получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг), определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке требования (118 тыс. руб.) или при прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования (105 тыс.руб.) НДС исчисляется по расчетной ставке 18/118%.

Сумма НДС равна: $((118-105) \times 18 / 118 \times 100) = 1,98$ тыс. руб.

В соответствии с пунктом 4 статьи 155 НК РФ при приобретении денежного требования у третьих лиц (на схеме - новый кредитор № 2) налоговая база определяется как сумма превышения суммы доходов, полученных от должника и (или) при последующей уступке, над суммой расходов на приобретение указанного требования (т.е. в порядке, аналогичном для нового кредитора № 1).

Пунктом 5 статьи 155 НК РФ установлено, что при передаче прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав налоговая база определяется в порядке, предусмотренном статьей 154 НК РФ.

Это правило обложения НДС сформулировано для организаций, которые за плату передают права, связанные с правом заключения договоров, либо уступают арендные права. НДС исчисляется по ставке 18%.

Пунктом 3 статьи 155 НК РФ установлен порядок определения налоговой базы при передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места налоговая база определяется

как разница между стоимостью, по которой передаются имущественные права, с учетом налога и расходами на приобретение указанных прав.

Пример № 6

Организация перечислила денежные средства по договору о долевом участии в жилищном строительстве в сумме 10 000 тыс. руб. До окончания строительства организация уступила указанную долю за 12 000 тыс. руб.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

Д-т 76 К-т 51 - 10 000 тыс. руб. – перечислены денежные средства по договору долевого участия в жилищном строительстве

Д-т 76 К-т 91 – 12 000 тыс. руб. - отражена операция уступки доли

Д-т 91 К-т 76 – 10 000 тыс. руб. - списаны затраты на приобретение доли

Д-т 91 К-т 68 - 305 тыс. руб. – начислен НДС $((12\,000 - 10\,000) \times 18 / 118 \times 100)$

Д-т 91 К-т 99 – 1695 тыс. руб. – отражена прибыль.

Важно!

Статьей 155 НК РФ особенности определения налоговой базы при передаче прав на нежилые помещения не установлены.

Минфин России разъяснял, что при передаче указанных прав налоговая база определяется в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 153 НК РФ, исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате имущественных прав (письмо от 28 февраля 2013 года № 03-07-11/5926).

Рассматривая налоговый спор по данному вопросу, Президиум ВАС РФ в постановлении от 25 февраля 2010 года № 13640/09 по делу № А45-1139/2009-17/24 отметил, что имущественные права на недвижимое имущество и на имущество, перечисленное в пункте 3 статьи 155 НК РФ, отнесены к одному виду объектов гражданских прав и их правовой режим применительно к вопросам исчисления налога на добавленную стоимость в случае, если законодательство о налогах и сборах не установило исключений, должен определяться одинаково.

Следовательно, при реализации имущественных прав на нежилые помещения налоговая база подлежала определению в виде разницы между ценой реализации и ценой приобретения имущественных прав.

ФНС России письмом от 27 июня 2014 года № ГД-4-3/12291, согласованным с Минфином России и направленным по системе налоговых органов, сообщила, что постановления Пленума и Президиума ВАС РФ для налоговых органов являются сложившейся судебной практикой, которой следует руководствоваться при рассмотрении вопроса о целесообразности доначисления сумм НДС в рассматриваемом случае.

При реализации имущественных прав на нежилые помещения налог на добавленную стоимость следует исчислять в порядке, установленном пунктом 3 статьи 155 НК РФ.

Пунктом 5 статьи 155 НК РФ установлено, что при передаче прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав налоговая база определяется в порядке, предусмотренном статьей 154 НК РФ.

НДС исчисляется по ставке 18% (письмо Минфина России от 13 июля 2016 года № 03-07-11/40960; Определение ВАС РФ от 5 июня 2012 года № 6504/12).

1.10. Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами

Пунктом 1 статьи 161 НК РФ установлено, что при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога. НДС исчисляется по расчетной ставке, как правило - 18/118%.

Важно!

Если в договоре стоимость товаров, работ услуг определена без НДС, то НДС начисляется на стоимость по договору по ставке, как правило, 18% (письмо Минфина России от 18 декабря 2015 года № 03-07-08/4486; Постановление Президиума ВАС РФ от 18 мая 2010 года № 16907/09).

Если в договоре стоимость товаров, работ услуг определена без НДС, то российский покупатель не освобождается от обязанностей налогового агента. Он обязан начислить НДС на стоимость товаров, работ, услуг по договору и заплатить его в бюджет Российской Федерации. Такой вывод содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2012 года № 15483/11.

Налоговая база определяется налоговым агентом-покупателем отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

НДС удерживается налоговым агентом при выплате дохода, в том числе в виде авансовых платежей (п. 2 ст. 161 НК РФ).

Если по договору с иностранным контрагентом стоимость товаров, работ, услуг определена и оплачивается в иностранной валюте, то НДС исчисляется в иностранной валюте, а уплачивается в бюджет Российской Федерации в рублях по курсу Банка России на дату уплаты налога в бюджет.

Рассмотрим пример отражения операций налоговым агентом для двух вариантов расчетов- предварительная и последующая оплата.

Пример № 7

Стоимость услуг по договору на размещение рекламы российской организации на территории иностранного государства составляет 11800 долл. США с НДС. Курс валюты условный.

Вариант первый - оплата предварительная.

Наименование операции	Курс долл. США	Сумма:		Корреспондирующие счета	
		в долл. США	в рублях	Дебет	Кредит
1. Перечислена предоплата иностранному исполнителю	64	10000	640000	60ав.	52
2. Начислен НДС с суммы предоплаты	64	1800	115200	60ав.	68
3. Перечислен НДС в бюджет одновременно с перечислением предоплаты	64	-	115200	68	51
4. Приняты к учету по акту оказанные рекламные услуги без НДС	64*	10000	640000	44	60
5. Учтен НДС по принятым к учету услугам по рекламе			115200	19	60
6. Зачтен аванс в счет оплаты оказанных услуг			755200	60	60 ав.
7. НДС по принятым к учету и оплаченным услугам предъявлен к вычету			115200	68	19

*Предоплата не подлежит переоценке.

Вариант второй - оплата последующая

Наименование операции	Курс долл. США	Сумма:		Корреспондирующие счета	
		в долл. США	в рублях	Дебет	Кредит
1. Приняты к учету оказанные рекламные услуги на дату подписания акта без НДС*	64	10000	640000	44	60
2. Перечислена оплата за оказанные и принятые к учету услуги по курсу на дату платежа	65	10000	650000	60	52

3. Отражена курсовая разница, возникшая на счете 60 (10000 долл. США*(35-34))			10000	91	60
4. Учен НДС по принятым и оплаченным услугам одновременно с перечислением дохода контрагенту	65	1800	117000	19	60
5. Начислен НДС к уплате в бюджет	65	1800	117000	60	68
6. НДС по принятым к учету и оплаченным услугам предъявлен к вычету			117000	68	19

**Учитывая, что налоговым агентом НДС начисляется только в момент оплаты и по курсу на дату оплаты (счет-фактура тоже составляется только при оплате - см. письмо ФНС России от 12.08.2009 № ШС-22-3/634) целесообразно до оплаты не делать запись по дебету счета 19 в корреспонденции со счетом 60 до оплаты оказанных услуг. Такой способ позволяет избежать искусственных разниц на счете расчетов с исполнителем при оплате контрагенту).*

Конец примера.

С 1 января 2017 года вступила в силу статья 174.2 НК РФ «Особенности исчисления и уплаты налога при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме», введенная в главу 21 НК РФ Федеральным законом от 3 июля 2016 года № 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

Оказанием услуг в электронной форме признается оказание услуг через информационно-телекоммуникационную сеть, в том числе через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет», автоматизированно с использованием информационных технологий.

Местом реализации указанных услуг признается Российская Федерация (соответствующие дополнения внесены в пп.4 п.1 ст. 148 НК РФ).

Установлен перечень операций, относящихся к услугам в электронной форме.

При этом, в целях НДС к услугам в электронной форме не относятся, в частности, следующие операции:

- реализация товаров (работ, услуг), если при заказе через сеть «Интернет» поставка товаров (выполнение работ, оказание услуг) осуществляется без использования сети «Интернет»;

- реализация (передача прав на использование) программ для электронных вычислительных машин (включая компьютерные игры), баз данных на материальных носителях;

- оказание консультационных услуг по электронной почте;

- оказание услуг по предоставлению доступа к сети «Интернет».

Механизм налогообложения НДС услуг в электронной форме, оказываемых иностранными организациями, осуществляется в зависимости от статуса покупателя.

Вариант 1 - покупателем является российская организация.

В этом случае российская организация признается налоговым агентом, на которую возлагаются обязанности, предусмотренные статьей 161 НК РФ.

Важно!

Согласно письму ФНС России от 14 декабря 2016 года № СД-4-3/24043@ при приобретении российской организацией у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах РФ, посреднических услуг по поиску клиентов в электронной форме через сеть Интернет с 1 января 2017 года российская организация признается налоговым агентом».

Вариант 2 - покупателем является физическое лицо (не зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя), местом деятельности которого признается Российская Федерация при соблюдении одного из условий, установленных статьей 148 НК РФ.

В этом случае иностранная организация обязана встать на налоговый учет в Российской Федерации и самостоятельно уплачивать НДС в бюджетную систему Российской Федерации. Порядок постановки иностранной организации на учет и последующее администрирование налоговыми органами исполнения обязанностей налогоплательщика указанной организацией установлен частью первой НК РФ.

Согласно пункту 3 статьи 161 НК РФ при предоставлении на территории Российской Федерации органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества. Налоговыми агентами признаются арендаторы, которые обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

Важно!

В том случае, если договор аренды заключен между арендодателем -балансодержателем государственного имущества, например государственным унитарным предприятием, не являющимся органом государственной власти и управления, органом местного самоуправления, то уплата НДС производится балансодержателем (см. разъяснения в письме Минфина России от 12.05.2017 № 03-07-14/28624).

В соответствии с пунктом 3 статьи 161 НК РФ налоговым агентом по НДС является покупатель имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну Российской Федерации, казну субъектов Российской Федерации, а также муниципального

имущества. При этом покупатели - физические лица, не являющиеся предпринимателями, налоговыми агентами не являются. НДС обязан уплатить балансодержатель. НДС определяется расчетным методом.

Однако, если в отчете оценщика стоимость имущества определена без НДС, то начислить налог следует сверх цены по ставке 18% (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 24 ноября 2014 года № 307-ЭС14-162 по делу А26-5213/2013; пункт 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33).

При реализации на территории России конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда (за исключением реализации имущества должника, признанного банкротом), налоговыми агентами признаются органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию указанного имущества. Налоговая база определяется исходя из цены реализуемого имущества с учетом положений статьи 105.3 НК РФ (с учетом акцизов по подакцизным товарам).

Пунктом 5 статьи 161 НК РФ предусмотрено следующее.

При реализации товаров, передаче имущественных прав, выполнении работ, оказании услуг на территории Российской Федерации иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговыми агентами признаются состоящие на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с указанными иностранными лицами.

Важно!

В Налоговом кодексе РФ отсутствует норма, устанавливающая момент определения налоговой базы налоговым агентом.

ФНС России в письме от 12 августа 2009 года № ШС-22-3/634@, согласованным с Минфином России, (Решением ВАС РФ от 12.09.2013 № 10992/13 отказано в удовлетворении заявления о признании указанного письма ФНС РФ частично не соответствующим Налоговому кодексу) разъясняется следующее.

Налоговый агент составляет счет-фактуру при исчислении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Исчисление суммы налога производится налоговым агентом, указанным в пунктах 2 и 3 статьи 161 НК РФ при оплате товаров (работ, услуг), т.е. либо в момент их предварительной оплаты (в полном объеме или при частичной оплате) либо в момент оплаты принятых на учет товаров (работ, услуг).

Соответственно, счет-фактура выписывается не позднее пяти календарных дней, считая со дня указанной выше предварительной оплаты или оплаты принятых на учет товаров (работ, услуг).

В связи с тем, что уплата налога в бюджет налоговым агентом производится либо при предварительной оплате (в полном объеме или при частичной оплате) товаров (работ, услуг), до момента их принятия на учет, либо при оплате принятых на учет товаров (работ, услуг), то необходимо иметь в виду следующее.

Суммы налога, уплаченные в бюджет налоговыми агентами в установленном порядке, подлежат вычету в соответствии с пунктом 3 статьи 171 НК РФ при наличии счета-фактуры, составленного при предварительной оплате товаров (работ, услуг), только после принятия на учет товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов (подтверждающих факт их принятия на учет). Указанная позиция изложена также в письме Минфина России от 23.06.2016 № 03-07-11/36500.

1.11. Налоговый период. Момент определения налоговой базы

Налоговым периодом по НДС является квартал (ст. 163 НК РФ).

По общему правилу статьи 167 НК РФ моментом определения налоговой базы является одна из ранее наступивших дат:

- день отгрузки (передачи), выполнения работ (оказания услуг), передачи имущественных прав;

- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ (оказания услуг), передачи имущественных прав.

Налоговая база при отгрузке товаров (работ, услуг) в счет ранее полученной оплаты, частичной оплаты, включенной ранее в налоговую базу, в соответствии со статьей 154 НК РФ определяется как полная стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). При этом НДС, начисленный при получении предоплаты, принимается к вычету.

Понятие «отгрузка» в Налоговом кодексе РФ отсутствует.

Минфин России разъясняет, что датой отгрузки (передачи) товаров в целях налога на добавленную стоимость признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя (заказчика), перевозчика для доставки покупателю (письма от 06.10.2015 № 03-07-15/5715; от 17.07.2015 № 07-01-06/41127, от 26.03.2015 № 03-07-1/16655, от 28.04. 2014 г. № 03-07-11/19723).

Кроме изложенного выше общего правила, статья 167 Кодекса предусматривает особенности момента определения налоговой базы по отдельным операциям, которые представлены в таблице:

Содержание операции	Момент определения налоговой базы
1. В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар (п. 3 ст. 167 НК РФ)	передача права собственности приравнивается к его отгрузке* (за исключение объекта недвижимости)
2. Реализация объекта недвижимости (п. 16 ст. 167 НК РФ)	датой отгрузки признается день передачи недвижимого имущества покупателю этого имущества по передаточному акту или иному документу о передаче недвижимого имущества*

2. Реализации товаров, переданных на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства (п. 7 ст. 167 НК РФ)	день реализации складского свидетельства
3. Уступка прав денежного требования к должнику, уступка имущественных прав, в т.ч. участниками долевого строительства (п. 8 ст. 167 НК РФ)	- при уступке первоначальным кредитором - день уступки или день прекращения соответствующего обязательства; - для нового кредитора - день уступки (последующей уступки) требования или день исполнения обязательства должником; - при передаче прав, связанных с заключением договора и арендных прав - день передачи имущественных прав.
4. Реализации товаров, работ, услуг, облагаемых по ставке 0% (п. 9 ст. 167)	последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ либо наступил 181-й календарный день со дня отгрузки (выполнения работ, оказания услуг)
5. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления (п. 10 ст. 167 НК РФ)	последний день налогового периода
6. Передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, признаваемая объектом налогообложения (п. 11 ст. 167 НК РФ)	день совершения указанной передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг)
7. Производство товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев (по перечню, определяемому Правительством Российской Федерации от 28.07.2006 № 468 (ред. от 18.10.2011г.))	день отгрузки (передачи) указанных товаров (выполнения работ, оказания услуг) при наличии раздельного учета

***Важно!**

Предоплата облагается в общеустановленном порядке - в день поступления.

1.12. Счета-фактуры: порядок составления, предъявления и внесения исправлений при выявлении ошибок, корректировочные счета-фактуры и случаи их выставления продавцом

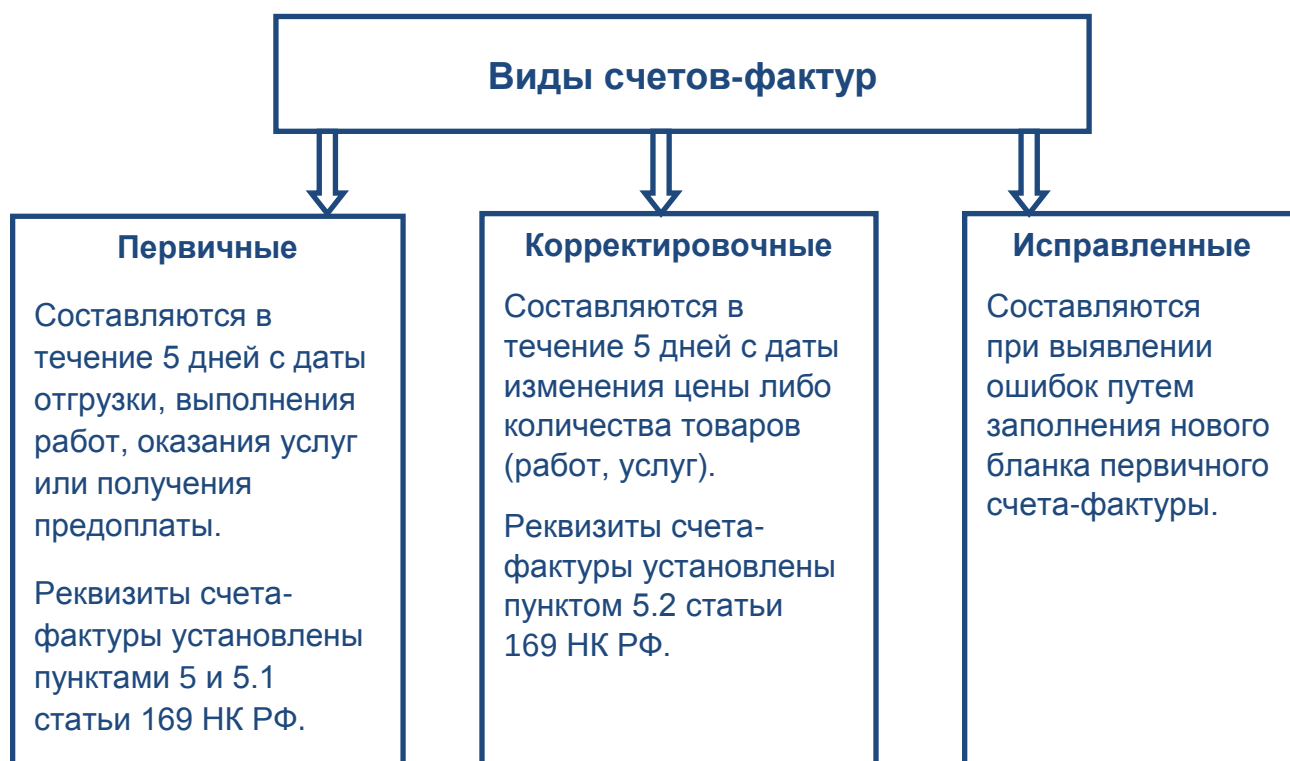
При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав налогоплательщик (налоговый агент, указанный в п. 4 и 5 ст. 161 НК РФ) дополнительно к цене обязан предъявить к оплате соответствующую сумму налога.

Факт отгрузки товаров выполнения работ, оказания услуг, получения предоплаты, а также изменения цены или количества отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), как правило, сопровождается составлением счетов-фактур.

Счета-фактуры составляются не только налогоплательщиками - продавцами (исполнителями), но и комиссионерами и иными посредниками, которые действуют от своего имени.

Форма счета-фактуры и порядок его заполнения, формы и порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж установлены постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее - Постановление № 1137).

Счет-фактура должен быть составлен в течение пяти дней с даты отгрузки или получения предоплаты.



При изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе в случае изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее пяти календарных дней считая со дня составления документов, подтверждающих согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

Налогоплательщик вправе составить единый корректировочный счет-фактуру на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, указанных в двух и более счетах-фактурах, составленных этим налогоплательщиком ранее (пп. 13 п. 5.2 ст. 169 НК РФ).

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету.

Счет-фактура может быть составлен и выставлен на бумажном носителе и (или) в электронной форме по взаимному согласию сторон сделки и при наличии совместимых технических средств и возможностей для приема и обработки этих счетов-фактур в соответствии с установленными форматами и порядком.

Счета-фактуры являются основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету при выполнении требований, установленных пунктами 5, 5.1 и 6 статьи 169 НК РФ.

Ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога.

Невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренных Кодексом, не может являться основанием для отказа принять к вычету суммы налога, предъявленные продавцом.

Пунктом 3 статьи 54.1 НК РФ, вступившей в силу с 19 августа 2017 года в соответствии с Федеральным закон от 18.07.2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», установлено, что подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным. Эта норма также может быть применима и к счетам-фактурам.

Счета-фактуры не составляются при совершении операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со статьей 149 НК РФ, за исключением операций, указанных в дополнительном подпункте 1.1

пункта 3 статьи 169 НК РФ, который введен в указанную статью с 1 июля 2016 года Федеральным законом от 30 мая 2016 года № 150-ФЗ.

Согласно подпункту 1.1 пункта 3 статьи 169 НК РФ при совершении операций по реализации товаров, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со статьей 149 НК РФ, вывезенных за пределы территории Российской Федерации на территорию государства - члена Евразийского экономического союза.

Предположительно, что указанный подпункт был введен в соответствии с позицией Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, изложенной в Определении от 28 декабря 2015 года № 309-КГ15-11310 по делу N А76-16715/2014, и подтвержденной в Определении от 30 мая 2016 года № 168-ПЭК16.

Порядок выставления и получения счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи установлен приказом Минфина России от 10.11.2015 N 174н, который вступил силу с 1 апреля 2016 года. До этой даты действовал приказ Минфина России от 25.04.2011 № 50н.

Форматы счета–фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов–фактур, книг покупок и книг продаж в электронном виде утверждены приказом ФНС России от 30.01.2012 № ММВ-7-6/36 (ред. 30.05.2012).

Лица, не являющиеся налогоплательщиками, в случае выставления и (или) получения ими счетов-фактур при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии, либо агентских договоров обязаны вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур в отношении указанной деятельности (п. 3.1 ст. 169 НК РФ). На указанных лиц возложена также обязанность отражать сведения из журнала учета полученных и выставленных счетов- фактур в декларации по НДС.

Важно!

Порядок выставления счетов-фактур при наличии в посреднической схеме комиссионера (агента), не являющегося плательщиком НДС и действующего от своего имени, имеет следующие особенности:

- *посредник не выставляет счет-фактуру на свое вознаграждение;*
- *посредник выставляет от своего имени счет-фактуру покупателю на реализацию товаров комитента, если комитент является плательщиком НДС;*
- *посредник перевыставляет счет-фактуру, полученный от продавца (если продавец является плательщиком НДС), комитенту при покупке для него товаров;*
- *является или не является плательщиком НДС покупатель, значения не имеет.*

С 1 января 2013 года налогоплательщики наряду со счетами-фактурами вправе применять форму универсального передаточного документа (УПД), форма которого и порядок ее заполнения разработана ФНС России, согласована с Минфином России и рекомендована к применению письмом ФНС России от 21 октября 2013 года ММВ-20-3/96@. Указанный документ одновременно содержит все обязательные реквизиты, предусмотренные законодательством и для счетов-фактур, и для первичных учетных документов.

В случаях изменения стоимости переданных товаров (работ, услуг, имущественных прав - далее ценностей) после их отгрузки и выставления первичного учетного документа и счета-фактуры на эту отгрузку, разработана форма УПД и рекомендации по ее заполнению, которая одновременно содержит все обязательные реквизиты, предусмотренные законодательством для корректировочных счетов-фактур, и для первичных учетных документов (письмо ФНС России от 17.10.2014 № ММВ-20-15/86@ «О корректировке универсального передаточного документа»).

1.13. Порядок ведения книги покупок и книги продаж, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость

В соответствии с пунктом 3 статьи 169 НК РФ налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести книги покупок и книги продаж, формы которых и порядок их заполнения установлены Постановлением Правительства РФ № 1137 от 26.12.2011.

Покупатели ведут книгу покупок на бумажном носителе либо в электронном виде, применяемую при расчете по налогу на добавленную стоимость (далее - книга покупок), предназначенную для регистрации счетов-фактур (в том числе корректировочных, исправленных), выставленных продавцами, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке.

Подлежат регистрации в книге покупок:

- счета-фактуры (в том числе корректировочные), полученные от продавцов, по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном статьей 172 НК РФ;

- счета-фактуры (в том числе корректировочные, исправленные), полученные на бумажном носителе и в электронном виде, а также заполненные частично с помощью компьютера, частично от руки, но в соответствии с установленными правилами заполнения, регистрируются в едином порядке.

Не подлежат регистрации в книге покупок счета-фактуры (в том числе корректировочные), не соответствующие требованиям, установленным статьей 169 НК РФ и постановлением № 1137.

При необходимости внесения изменений в книгу покупок (после окончания текущего налогового периода) аннулирование записи по счету-фактуре,

корректировочному счету-фактуре производится в дополнительном листе книги покупок за налоговый период, в котором были зарегистрированы счет-фактура, корректировочный счет-фактура, до внесения в них исправлений.

При отражении в книге покупок суммы налога на добавленную стоимость, уплаченной при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, в соответствующих графах указывается номер таможенной декларации на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, а также реквизиты документов, подтверждающих фактическую уплату таможенному органу налога на добавленную стоимость.

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории государства - члена Евразийского союза товаров в книге покупок указываются реквизиты документов, подтверждающих уплату налога на добавленную стоимость.

Важно!

Счета-фактуры на перечисленную сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав, приобретаемых для использования одновременно в облагаемых и не облагаемых налогом на добавленную стоимость операциях, указанных в пункте 2 статьи 170 НК РФ регистрируются на сумму, указанную в данном счете-фактуре, т.е. НДС предъявляется к вычету в полной сумме (Постановление № 1137, Правила ведения книги покупок, пункт 6, подпункт «у», последний абзац).

При приобретении услуг по найму жилых помещений в период служебной командировки работников и услуг по перевозке работников к месту служебной командировки и обратно, включая услуги по предоставлению в пользование в поездах постельных принадлежностей, в книге покупок регистрируются счета-фактуры либо заполненные в установленном порядке бланки строгой отчетности или их копии с выделенной отдельной строкой суммой налога на добавленную стоимость, выданные работнику и включенные им в отчет о служебной командировке.

В соответствии с пунктом 19 Правил ведения книги покупок Постановления № 37 в книге покупок не регистрируются счета-фактуры (в том числе корректировочные, исправленные), полученные:

- при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), включая основные средства и нематериальные активы;
- комиссионером (агентом) от комитента (принципала) по переданным для реализации товарам (работам, услугам), имущественным правам, а также по полученной сумме оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;
- комиссионером (агентом) от продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав, выставленные на имя комиссионера (агента) по товарам (работам, услугам), имущественным правам, а также на сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;

- на сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, приобретаемых исключительно для осуществления операций, указанных в пунктах 2 и 5 статьи 170 НК РФ.

Важно!

Подпунктом «д» пункта 19 Правил ведения книги покупок Постановления № 37 в книге покупок не регистрируются счета-фактуры (в том числе корректировочные, исправленные) на сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав при безденежных формах расчетов.

Однако в постановлении Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 содержится иная позиция.

В пункте 15 разъясняется, что оплату следует считать произведенной, как в случае уплаты соответствующей суммы денежными средствами, так и в случаях исполнения обязательства по оплате в неденежной форме, в том числе прекращения денежного обязательства зачетом встречных однородных требований. Другими словами, в налоговую базу продавец должен включать предоплату как в денежной, так и в неденежной форме.

С другой стороны Пленум ВАС РФ в пункте 23 разъяснил, что глава 21 НК РФ не содержит указания о том, что у покупателя право на вычет возникает исключительно при уплате цены приобретаемых товаров (работ, услуг), имущественных прав в денежной форме.

Поэтому налогоплательщик не может быть лишен права на вычет налога в случаях, когда предварительная оплата товаров (работ, услуг), имущественных прав производится им в натуральной форме.

Аналогичным образом налогоплательщик, выступавший продавцом, не может быть лишен вычета при возврате аванса, если возврат платежей производится контрагенту не в денежной форме.

Продавцы ведут книгу продаж, применяемую при расчетах по налогу на добавленную стоимость (далее - книга продаж), на бумажном носителе либо в электронном виде, предназначенную для регистрации счетов-фактур (контрольных лент контрольно-кассовой техники, бланков строгой отчетности при реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг населению), а также корректировочных счетов-фактур, составленных продавцом при увеличении стоимости отгруженных (выполненных, оказанных, переданных) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Корректировочный счет-фактура, составленный продавцом при увеличении стоимости отгруженных (выполненных, оказанных, переданных) в истекшем налоговом периоде товаров (работ, услуг, имущественных прав), подлежит регистрации в книге продаж за налоговый период, в котором были составлены документы, являющиеся основанием для выставления корректировочных счетов-фактур в соответствии с пунктом 10 статьи 172 НК РФ.

Регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство. При этом единой регистрации подлежат счета-фактуры (в том числе корректировочные), составленные как на бумажном носителе, так и в электронном виде.

Налоговые агенты, указанные в пунктах 2 и 3 статьи 161 НК РФ, регистрируют в книге продаж счета-фактуры, составленные при исчислении налога (при осуществлении оплаты или частичной оплаты, в том числе с применением безденежных форм расчетов, в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг или при приобретении товаров, работ, услуг).

При получении денежных средств в виде оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав продавцы регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выставленные покупателю на полученную сумму оплаты, частичной оплаты.

Налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность в интересах другого лица по договорам поручения, комиссии либо агентским договорам, регистрируют в книге продаж счета-фактуры (в том числе корректировочные), выставленные доверителю, комитенту или принципалу на сумму своего вознаграждения по услугам, оказанным по таким договорам.

Кодексом не установлен порядок исправления ошибок в счетах-фактурах и регистрации в книге покупок и книге продаж исправленных счетов-фактур. Такой порядок изложен в Постановлении № 1137, которое предусматривает разные налоговые последствия в зависимости от того периода, в котором обнаружена ошибка. Кроме того, если ошибка обнаружена в следующих налоговых периодах, то Постановлением № 1137 предусмотрены разные налоговые последствия для продавца и покупателя.

В соответствии с пунктом 7 Правил заполнения счета-фактуры, исправления в счета-фактуры, составленные с даты вступления в силу Постановления № 1137, вносятся продавцом путем составления новых экземпляров счетов-фактур. Исправляются только те показатели, по которым допущена ошибка. Все, что верно, дублируется.

В соответствии с пунктом 11 Правил ведения книги продаж и пунктом 9 Правил ведения книги покупок первичные счета-фактуры, в которых обнаружена ошибка, аннулируются.

При аннулировании указанных записей из книги продаж и книги покупок (если ошибка обнаружена в текущем налоговом периоде) показатели в соответствующих графах указываются с отрицательным значением.

Если ошибка обнаружена в следующем налоговом периоде, первичный счет-фактура с отрицательными числовыми показателями записывается в дополнительном листе к книге продаж и книге покупок.

После аннулирования записей по первичному счету-фактуре необходимо зарегистрировать счет-фактуру с исправлениями.

Вариант 1. Ошибка обнаружена в текущем налоговом периоде.

Счета-фактуры с исправлениями регистрируются продавцом и покупателем, соответственно, в книге продаж и книге покупок в текущем налоговом периоде. Практически одновременно регистрируются два счета: первичный - с отрицательным значением и исправленный - с положительным значением. В результате в итог за налоговый период попадают исправленные значения.

Вариант 2. Ошибка обнаружена в следующем налоговом периоде. В этом случае заполняется дополнительный лист книги покупок и книги продаж за тот налоговый период, в котором был зарегистрирован первичный счет-фактура.

Порядок заполнения дополнительных листов установлен пунктами 2, 3 и 5 Правила заполнения дополнительного листа книги продаж и пунктами 2, 5 и 6 Правила заполнения дополнительного листа книги покупок Постановления № 1137.

Аннулирование первичного счета-фактуры продавец и покупатель делают одинаково - в дополнительных листах к книге продаж и книге покупок соответственно того налогового периода, в котором был зарегистрирован первичный счет-фактура.

Счет-фактура с исправлениями регистрируется продавцом и покупателем по-разному.

Пример № 8

В I квартале 2016 года продавцом составлен счет-фактура № 85 от 12 марта 2016 года на реализованные товары в сумме 500 000 руб. В графе 8 «Сумма налога, предъявляемая покупателю» отражена сумма НДС 90 000 руб.

Во II квартале обнаружена ошибка в цене реализованного товара. В связи с этим в первичный счет-фактуру внесено исправление № 1 от 20 апреля 2016 года, в котором отражена стоимость реализованных товаров в сумме 450 000 руб. без НДС (графа 5 счета-фактуры), а в графе 8 «Сумма налога, предъявляемая покупателю» - 81 000 руб. Итоговые суммы за I квартал по строке «Итого» дополнительного листа книги продаж и книги покупок до исправления и по строке «Всего» после исправления указаны в таблицах.

**Дополнительный лист к книге продаж продавца
за I квартал 2016 г.**

(фрагмент - нумерация граф формы сохранена)

Дата и номер счета- фактуры	Номер и дата исправления счета- фактуры продавца	Стоимость продаж, включая НДС всего	Стоимость продаж, облагаемых налогом (без НДС) по ставке 18%	Сумма НДС по ставке 18%
3	4	13а	14	17
Итого:			7500000,00	1350000,00
№ 85 от 12.03.2016 г.	-	--590000,00	--500000,00	--90000,00

№ 85 от 12.03.2016 г.	№ 1 от 20.04.2016 г.	531000,00	450000,00	81000,00
Всего:			7450000,00	1341000,00

Как видно из таблицы, в уточненной декларации за I квартал, которую должен представить в налоговый орган продавец, сумма начисленного НДС будет меньше, чем было показано в первичной декларации на 9000 руб. На эту сумму возникает переплата налога.

**Дополнительный лист к книге покупок покупателя
за I квартал 2016 года**
(фрагмент - нумерация граф формы сохранена)

Дата и номер счета- фактуры	Номер и дата исправления счета-фактуры продавца	Стоимость покупок, включая НДС	Сумма НДС, принимаемая к вычету
3	4	15	16
Итого:			360000,00
№ 85 от 12.03.2016 г.	-	--590000,00	--90000,00
Всего:			270000,00

Конец примера.

В соответствии с Правилами заполнения дополнительного листа покупателем в случае исправления первичного (корректировочного) счета-фактуры в следующем налоговом периоде покупатель полностью лишается вычета в периоде получения первичного счета-фактуры. Соответственно, он должен в соответствии с уточненной декларацией доплатить не разницу 9000 руб., а полную сумму НДС по первичному счету-фактуре 90 000 руб. и сумму пени.

Исправленные счета-фактуры, исправленные корректировочные счета-фактуры в указанных случаях регистрируются в книге покупок по мере возникновения права на налоговые вычеты с указанием в графах 7 - 12 книги покупок положительных значений (п. 9 Правил ведения книги покупок, утвержденных Постановлением № 1137).

Важно!

Вопрос о моменте возникновения права на вычет по исправленным счетам-фактурам длительное время является спорным.

Минфин России разъяснял, что при внесении продавцом изменений в счет-фактуру исправленный счет-фактура регистрируется покупателем в книге покупок и, соответственно, суммы НДС предъявляются покупателем к вычету в том налоговом периоде, в котором исправленный счет-фактура получен (письма Минфина России от 02.11.2011 № 03-07-11/294, от 01.09.2011 № 03-07-11/236, ФНС России от 21.04.2014 № ГД-4-3/7593).

Однако Президиум ВАС РФ в Постановлениях от 04.03.2008 № 14227/07, от 03.06.2008 № 615/08 указал на то, что суммы налоговых вычетов подлежат отражению не в периоде внесения исправлений в счет-фактуру, а в том налоговом периоде, в котором выполнены такие условия, определяющие право налогоплательщика на налоговые вычеты, как производственное назначение приобретенного товара, фактическое наличие, оприходование и оплата (условие оплаты поставщику действовало до 1 января 2006 г.).

Аналогичные решения принимали ФАС округов (см., например, Постановления ФАС Московского округа от 26.01.2011 № КА-А40/17450-10, Центрального округа от 20.08.2012 № А35-8786/2011).

Верховный Суд РФ в определении от 19 апреля 2016 года № 305-КГ15-20267 также сделал вывод о том, что суммы налоговых вычетов подлежат отражению в том налоговом периоде, в котором выполнены условия, определяющие право налогоплательщика на вычеты, а не после внесения исправлений в счета-фактуры.

Исходя из судебной практики покупатель по аналогии с продавцом в дополнительном листе не только обязан аннулировать первичный счет-фактуру, но и имеет право зарегистрировать исправленный.

Следует учитывать, что это может привести к налоговым спорам.

1.14. Порядок отнесения покупателем сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных продавцом, на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)

Согласно пункту 1 статьи 170 НК РФ суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, не включаются в расходы при расчете налога на прибыль, за исключением случаев их использования, указанных в пункте 2 статьи 170 НК РФ)

- для производства (реализации) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);
- для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;
- лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;
- для операций, которые не являются объектом налогообложения;
- приобретения банками, применяющими порядок учета налога, предусмотренный пунктом 5 указанной статьи, товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, которые в дальнейшем реализуются банками до начала использования для осуществления банковских операций, для сдачи в аренду или до введения в эксплуатацию.

Согласно пункту 4 статьи 170 НК РФ суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:

- учитываются в стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, не облагаемых НДС;

- принимаются к вычету в соответствии со статьей 172 НК РФ – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС.

Если расходы и НДС невозможно разделить прямым способом, суммы НДС принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для облагаемых и необлагаемых операций.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период, т.е. за квартал.

По основным средствам и нематериальным активам, принимаемым к учету в первом или втором месяцах квартала, налогоплательщик имеет право определять указанную пропорцию исходя из стоимости отгруженных в соответствующем месяце товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных (переданных) за месяц товаров (работ, услуг), имущественных прав. Если указанные активы приняты к учету в третьем месяце квартала, то для расчета пропорции принимаются показатели за налоговый период.

Согласно письму Минфина России от 24 апреля 2015 г. № 03-07-11/23524 при определении пропорции, указанной в пункте 4 статьи 170 НК РФ, учитываются облагаемые налогом на добавленную стоимость операции, осуществляемые на безвозмездной основе.

Важно!

При отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается (абз. 6 п. 4 ст. 170 НК РФ).

При наличии в налоговом периоде операций по реализации ценных бумаг при определении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), согласно пункту 4.1 НК РФ учитывается совокупная

положительная разница между доходами от реализации и расходами на приобретение ценных бумаг.

При этом доходы и расходы признаются в соответствии со статьей 280 главы 25 НК РФ.

Наличие операций, облагаемых и не облагаемых НДС по любым основаниям обязывает налогоплательщиков вести отдельный учет (Постановление Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 № 1407/11, Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2013 № 966-О, письмо ФНС от 22.07.2015 № ЕД-4-3/12855, письмо Минфина России от 04.04.2016 № 03-07-11/18785):

- по операциям, не являющимся объектом налогообложения (п. 2 ст. 146 НК РФ);
- по операциям, местом реализации которых не является Российская Федерация (ст. 147 и 148 НК РФ);
- по операциям, не подлежащим налогообложению (освобождаемым от налогообложения) (ст. 149 НК РФ).

Кроме того отдельный учет необходим при совмещении налогоплательщиком основной системы налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

Отдельному учету подлежат не только операции по реализации, но и по приобретению товаров, работ, услуг.

Порядок учета НДС по приобретаемым товарам, работам, услугам, относящимся к прямым расходам, и НДС, подлежащего распределению, организация вправе установить самостоятельно.

Как правило, для этих целей к балансовому счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» открываются субсчета:

- «НДС по товарам, работам, услугам, используемым в облагаемых НДС операциях»;
- «НДС по товарам, работам, услугам, используемым в не облагаемых НДС операциях».
- «НДС, по общехозяйственным, общепроизводственным расходам, подлежащий распределению».

Пропорция для распределения НДС по общехозяйственным и другим расходам, по которым невозможен прямой отдельный учет, определяется за налоговый период, до окончания которого счета-фактуры по приобретенным товарам, работам, услугам в книге покупок не регистрируются.

По окончании квартала по каждому счету-фактуре определяется сумма НДС, подлежащего вычету исходя из пропорции, остальная сумма включается в состав расходов.

В книге покупок согласно правилам ее ведения, утвержденным постановлением Правительства РФ № 1137, такие счета-фактуры регистрируются в следующем порядке:

- в графе 15 - отражается полная стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, указанная в графе 9 счета-фактуры;

- в графе 16 - производится запись на сумму, на которую налогоплательщик имеет право на вычет, и которая определяется с учетом положений пункта 10 статьи 165 и пункта 4 статьи 170 НК РФ.

При определении показателя «Стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг)» для расчета пропорции используются операции, признаваемые реализацией. Другими словами, не все доходы, учитываемые на счете 91 «Прочие доходы», являются реализацией.

Некоторые виды таких доходов перечисляются в письмах Минфина России:

- не является реализацией погашение векселя векселедателем; передача права собственности на вексель третьего лица, в том числе в обмен на товары (работы, услуги), признается реализацией векселя, освобождаемой от налогообложения на основании статьи 149 НК РФ (письмо Минфина России от 21 марта 2011 года № 03-02-07/1-79).

Согласно судебной практике расчет векселем не является реализацией и в расчете пропорции не участвует (Определение ВС РФ от 06.02.2015 № 305-КГ14-8195; постановление ФАС МО от 14.10.2014 № А40-14647/13);

- не учитываются при определении пропорции доходы в виде процентов по банковским депозитам, проценты по остаткам на банковских счетах, дивиденды по акциям и дисконтов по векселям (письма Минфина России от 17 мая 2012 года № 03-07-11/145 и от 17 марта 2010 года № 03-07-11/64); при этом проценты по выданным займам учитываются (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12 января 2012 года № А42-7307/2010). В то же время, при начислении в текущем налоговом периоде сумм процентного (купонного) дохода по ценной бумаге (облигации) такие суммы учитываются при определении вышеуказанной пропорции (письмо Минфина России от 03.02.2016 № 03-07-11/5310);

- валютно-обменные операции во внебанковском секторе относятся к операциям, связанным с обращением российской или иностранной валюты, и не признаются реализацией товаров (работ, услуг) на основании подпункта 1 пункта 3 статьи 39 НК РФ (косвенное подтверждение в письме Минфина России от 28.08.2015 № 03-11-09/49620, направлено по системе налоговых органов письмом ФНС России от 15.09.2015 № ГД-4-3/16204).

Назовем еще некоторые виды доходов, не учитываемых при расчете пропорции:

- штрафные санкции;
- кредиторская задолженность, списанная по истечении срока исковой давности и по иным основаниям;
- суммы восстановленных резервов;
- положительные курсовые разницы от переоценки активов, требований и обязательств.

Пример № 9

Организация в налоговом периоде получила следующие виды доходов:

- от реализации товаров и услуг, облагаемых НДС в сумме 50 000 тыс. руб. без НДС;

- от реализации услуг, не облагаемых НДС, 4 000 тыс. руб.;

- дивиденды в сумме 1 000 тыс. руб.

В этом же налоговом периоде приняты к учету:

- товары, работы, услуги, предназначенные для использования в операциях, облагаемых НДС, на сумму 40 000 тыс. руб., плюс НДС 7 200 тыс. руб.;

- товары, работы, услуги, предназначенные для использования в операциях, не облагаемых НДС, на сумму 2 000 тыс. руб., плюс НДС 360 тыс. руб.;

- товары, работы, услуги, относящиеся к общехозяйственным расходам НДС, на сумму 6 000 тыс. руб., плюс НДС 900 тыс. руб. (часть приобретенных услуг НДС не облагаются).

Правило 5% (см. следующий раздел) не используется.

Определить сумму НДС, принимаемую к вычету.

Решение:

1. Определяем удельный вес (пропорцию) стоимости необлагаемых услуг в соответствии с пунктом 4 статьи 170 НК РФ (сумма дивидендов в расчете не учитывается)

$$4\,000 : (50\,000 + 4\,000) * 100 = 7,41\%.$$

2. Определяем сумму НДС по общехозяйственным расходам, используемым для необлагаемых операций:

$$900 * 7,41\% : 100 = 66,7 \text{ тыс. руб.}$$

3. Определяем сумму НДС по общехозяйственным расходам, принимаемую к вычету

$$900 - 66,7 = 833,3 \text{ тыс. руб.}$$

4. Определяем общую сумму НДС по прямым и общехозяйственным расходам, принимаемую к вычету:

$$7\,200 + 833,3 = 8\,033,3 \text{ тыс. руб.}$$

Конец примера.

1.15. Определение предельной доли расходов (не более 5%), позволяющей всю сумму предъявленного НДС принимать к вычету

Налогоплательщик имеет право не применять положения пункта 4 статьи 170 НК РФ к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции

по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство и (или) реализацию товаров. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 172 НК РФ.

Важно!

В письме Минфина России от 29.05.2014 № 03-07-11/25771 разъясняется, что поскольку порядок определения совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав Кодексом не установлен, указанные расходы следует определять на основании данных бухгалтерского учета.

При наличии операций по реализации ценных бумаг, несмотря на то, что при определении пропорции, указанной в пункте 4 статьи 170 НК РФ учитывается положительная разница между доходами и расходами, для определения совокупных расходов, учитываются все расходы, относящиеся к операциям, освобождаемым от налогообложения налогом на добавленную стоимость, в том числе стоимость приобретенных ценных бумаг (письмо Минфина России от 08.04.2015 № 03-07-11/19614).

В письме Минфина России от 02.08.2012 № 03-07-11/223 разъясняется, что в состав совокупных расходов включаются стоимость приобретенных ценных бумаг, прав требований, подлежащих дальнейшей реализации, суммы процентов по полученным займам в случае последующего предоставления их третьим лицам, а также иные расходы, связанные с приобретением указанных ценных бумаг, прав требований, получением займов. Кроме того, в составе расходов следовало учитывать часть общехозяйственных расходов, относящихся к данным операциям.

При наличии облагаемых и необлагаемых операций налогоплательщик кроме раздельного учета доходов от реализации должен обеспечить раздельный учет прямых расходов, относящихся к облагаемым и необлагаемым операциям. По таким расходам НДС, предъявленный налогоплательщику, также учитывается раздельно. И только по тем расходам, которые нельзя распределить прямым способом, НДС распределяется расчетным путем. Для расчета доли совокупных расходов, приходящихся на необлагаемые операции, нужны все расходы, в том числе те, которые можно распределить расчетным методом. Поэтому, чтобы воспользоваться «пятипроцентной» нормой, необходимо определить метод распределения общехозяйственных расходов, приходящихся на облагаемые и необлагаемые операции в данном налоговом периоде.

Например, это можно сделать пропорционально прямым расходам или пропорционально выручке от реализации, или пропорционально материальным расходам, или расходам на оплату труда. В зависимости от видов и условий деятельности, методов бухгалтерского учета организация может выбрать свой экономически обоснованный метод.

Пример № 10

Во II квартале текущего года доходы и расходы организации без НДС составили:

- от реализации товара российской организации - 20 000 тыс. руб.,
- затраты на приобретение реализованного товара - 10 000 тыс. руб.,
- доходы в виде процентов по займам, выданным за счет заемных средств, - 500 тыс. руб.,
- расходы в виде процентов по привлеченным займам, использованным для предоставления займов - 400 тыс. руб.,
- общехозяйственные расходы, относящиеся как к облагаемым, так и к необлагаемым операциям, составляю, - 800 тыс. руб.

Определить, имеет ли организация право принять к вычету всю сумму предъявленного НДС в данном налоговом периоде.

Решение:

1. Определяем долю общехозяйственных расходов, приходящихся на необлагаемые операции пропорционально доходам от реализации:

$$500 : (20\,000 + 500) * 100 = 2,5\%$$

2. Определяем сумму общехозяйственных расходов, приходящихся на необлагаемые операции:

$$800 * 2,5\% : 100 = 20 \text{ тыс. руб.}$$

3. Определяем совокупную сумму расходов:

- всего по организации: $10\,000 + 400 + 800 = 11\,200$ тыс. руб.
- в том числе на необлагаемые операции: $400 + 20 = 420$ тыс. руб.

4. Определяем долю совокупных расходов на необлагаемые операции в общей сумме совокупных расходов:

$$420 : 11\,200 * 100 = 3,75\%, \text{ что менее } 5\%.$$

Вывод. Организация имеет право всю сумму предъявленного в данном налоговом периоде НДС, включить в налоговые вычеты.

Конец примера.

Согласно письмам Минфина России от 27.06.2017 № 03-07-11/40358, от 05.04.2017 № 03-07-11/20205 и от 17.09.2013 № 03-07-11/38427 при дальнейшем использовании товаров (работ, услуг), имущественных прав, суммы налога на добавленную стоимость по которым приняты к вычету на основании абзаца 9 пункта 4 статьи 170 НК РФ (правило 5%), в операциях, освобожденных от налогообложения налогом на добавленную стоимость, указанные суммы налога подлежат восстановлению.

1.16. Восстановление НДС, ранее принятого к вычету

Пунктом 3 статьи 170 НК РФ установлены случаи, когда НДС, ранее принятый к вычету, должен быть восстановлен и уплачен в бюджет:

- при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал;

- в случае дальнейшего использования товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления операций, не подлежащих налогообложению по всем основаниям, в том числе при переходе на спецрежимы в соответствии с главами 26.2 и 26.3 НК РФ.

В указанных выше случаях восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов – в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки:

- восстановлению у покупателя подлежат суммы в размере, ранее принятом к вычету в отношении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;

- покупатель восстанавливает НДС, ранее принятый к вычету в случае изменения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цены (тарифа) и (или) уменьшения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав в налоговом периоде, на который приходится одна из ранее наступивших дат:

- дата получения покупателем первичных документов на изменение в сторону уменьшения стоимости приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), полученных имущественных прав;
- дата получения покупателем корректировочного счета-фактуры, выставленного продавцом при изменении в сторону уменьшения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав;

- восстановлению подлежит сумма налога в случае получения налогоплательщиком субсидий из федерального бюджета на возмещение затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг), с учетом НДС, а также на возмещение затрат по уплате НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации.

Учитывая, что в ходе налогового контроля налоговые органы требуют восстановления НДС, в случаях прямо не поименованных в пункте 3 статьи 170 НК РФ, приведем некоторые разъяснения и судебные акты по спорным вопросам.

НДС не восстанавливается:

а) по разъяснениям Минфина и ФНС России НДС не восстанавливается в случаях:

- уничтожения недоброкачественной продукции, связанного с необходимостью обеспечения безопасности производства и реализации доброкачественной продукции (письмо Минфина России от 23.08.2013 № 03-07-11/34617);

- при выбытии имущества в результате пожара НДС восстановлению не подлежит (письмо ФНС России от 21.05.2015 № ГД-4-3/8627@).

б) в соответствии с позицией судов:

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 23.12.2015 № Ф05-17707/2015 по делу № А40-65173/201.

Законом не предусмотрена обязанность по восстановлению НДС в случаях, когда основные средства, по которым ранее сумма НДС была принята к вычету, используются в двух видах деятельности - подлежащих налогообложению и освобожденных от налогообложения.

Постановление АС Центрального округа от 24.02. 2016 № Ф10-43/2016 по делу № А09-4959/2015.

Перечень случаев, при которых возможно восстановление принятого ранее к вычету НДС, является закрытым и произвольному расширительному толкованию не подлежит.

Недостача товара, установленная в процессе проведенной налоговым органом инвентаризации, к числу случаев, перечисленных в пункте 3 статьи 170 НК РФ, не относится.

Сложившейся правоприменительной практикой (постановления Президиума ВАС РФ от 19.05.2011 № 3943/11, от 23.10.2006 № 10652/06) подтверждено, что статья 170 НК Российской Федерации не предусматривает восстановления НДС, ранее принятого к вычету, при списании товара с истекшим сроком годности, а также в случаях хищения товара или его недостачи, обнаруженной при инвентаризации.

НДС подлежит восстановлению в соответствии с разъяснениями Минфина России в случаях прямо не поименованных в Налоговом кодексе РФ):

- сумма налога, уплаченного при ввозе товаров, ранее правомерно принятая к вычету и подлежащая возврату таможенными органами по решению суда, признавшим ее взыскание неправомерным, подлежит восстановлению в налоговом периоде, в котором вступило в силу соответствующее решение суда (письмо Минфина России от 8 апреля 2014 г. № 03-07-15/15870);

- при ликвидации основных средств и прекращении их использования для осуществления операций, подлежащих налогообложению налогом на добавленную стоимость (Письмо Минфина России от 17 февраля 2016 г. № 03-07-11/8736). По данному вопросу налоговые споры идут много лет. Президиум ВАС РФ в Определении от 15.07.2010 № ВАС-9903/09 признал, что НК РФ не содержит норм, обязывающих налогоплательщика, списавшего с баланса основные средства в связи с их выбытием (ликвидацией), восстановить суммы налога на добавленную стоимость по основным средствам в недоамортизируемой (неиспользованной) части. Несмотря на это позиция Минфина России не изменилась;

- при списании дебиторской задолженности, образовавшейся в результате предварительной оплаты (частичной оплаты) услуг, которые не были оказаны подрядчиком, налог на добавленную стоимость, принятый к вычету покупателем при перечислении указанной суммы оплаты (частичной оплаты), подлежит восстановлению (письма Минфина России от 23.06.2016 № 03-07-11/36478, от 17.08.2015 от 22.01.2015 № 03-07-11/69652).

1.17. Восстановление НДС по объектам недвижимости

Порядок восстановления НДС по построенным или приобретенным объектам недвижимости установлен статьей 171.1 НК РФ.

Суммы НДС, ранее принятые к вычету, при использовании этих объектов в дальнейшем для осуществления операций, указанных в пункте 2 статьи 170 НК РФ подлежат восстановлению, за исключением основных средств, которые полностью амортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у данного налогоплательщика прошло не менее 15 лет.

Налогоплательщик обязан по окончании каждого календарного года в течение десяти лет начиная с года, на который приходится дата начала амортизации, отражать в налоговой декларации за последний налоговый период каждого календарного года из десяти, восстановленную сумму налога.

Расчет суммы налога, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет, производится исходя из 1/10 суммы налога, принятой к вычету, в соответствующей доле. Указанная доля определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, не облагаемых налогом и указанных в пункте 2 статьи 170 НК РФ, в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (переданных) за календарный год. Сумма налога, подлежащая восстановлению, в стоимость данного имущества не включается, а учитывается в составе прочих расходов в соответствии со статьей 264 НК РФ.

Важно!

За календарный год, в котором объект недвижимости не используется для осуществления операций, освобождаемых от налога на добавленную стоимость и указанных в пункте 2 статьи 170 НК РФ, оснований для восстановления налога на добавленную стоимость по этому объекту не имеется (письмо Минфина России от 11 сентября 2013 г. № 03-07-11/37461).

При переходе на УСН НДС, ранее принятый к вычету подлежит восстановлению в соответствии с подпунктом 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ, в том числе и по объектам недвижимости, так как нормы статьи 171.1 НК РФ распространяются только на налогоплательщиков НДС (письмо ФНС России от 13 декабря 2012 г. № ЕД-4-3/21229).

Данные об объектах недвижимого имущества и суммах НДС, принятых к вычету и восстановленных отражаются в специальном приложении к налоговой декларации.

Приложение заполняется отдельно на каждый объект.

Подлежат восстановлению также суммы НДС по капитальным вложениям, связанным с реконструкцией объектов недвижимости.

1.18. Налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость и общий порядок их применения

В соответствии со статьями 171 и 172 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму исчисленного налога на установленные указанной статьей налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации без таможенного контроля и таможенного оформления.

Условия для предъявления НДС к вычету следующие:

- имущество, работы, услуги и имущественные права приняты к учету;
- принятые к учету имущество, работы, услуги и имущественные права будут использованы для осуществления операций, облагаемых НДС;
- имеется счет-фактура, оформленный в соответствии со статьей 169 НК РФ, кроме случаев, когда вычет предоставляется на основании других документов;
- в случаях, предусмотренных Кодексом вычеты предоставляются после уплаты НДС или после оплаты товаров (работ, услуг).

Важно!

Исходя из практики контрольной работы налоговых органов и судебной практики, важнейшим условием для вычета НДС (также как и признания расходов в целях налогообложения прибыли) является реальность хозяйственных операций. В последнее время налогоплательщики часто проигрывают в таких налоговых спорах из-за фиктивности сделок.

Приведем лишь некоторые судебные акты, в которых налоговые органы отстаивали свою позицию о признании вычетов неправомерными в значительных суммах.

Определение Верховного Суда РФ от 26 апреля 2016 г. № 305-ЭС16-3665 по делу № А40-132333/14

ВС РФ признал правомерным вывод инспекции о наличии между обществом и его контрагентами схемы с целью получения необоснованной налоговой выгоды

в виде незаконного возмещения налога на добавленную стоимость, при отсутствии реальных хозяйственных операций.

В передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации налогоплательщику было отказано.

Определение Верховного Суда РФ от 25 апреля 2016 г. № 305-КГ16-2914 по делу № А41-38816/14

Контрагенты общества не имели активов, имущества и работников, необходимых для оказания услуг; исчисляли налоги в минимальном размере; руководители ряда контрагентов являлись работниками заявителя; расчеты по счетам контрагентов имели транзитный характер с последующим обналичиванием денежных средств физическими лицами, не являющимися сотрудниками данных организации; организации не производили оплату коммунальных услуг, услуг связи, не выплачивали заработную плату.

С учетом совокупности всех установленных в ходе проверки обстоятельств ВС РФ согласился с позицией инспекции, что в рассматриваемой ситуации налогоплательщиком создан формальный документооборот с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

Определение Верховного Суда РФ от 28 декабря 2015 г. № 305-КГ15-14476

На основании исследования и оценки договорных отношений налогоплательщика с контрагентами, первичных бухгалтерских документов, анализа финансового положения общества, протоколов допроса работников общества и должностных лиц, сделан вывод о том, что сделки с соисполнителями имели фиктивный характер, а изготовление монетных заготовок в рамках спорных договоров осуществлялось непосредственно налогоплательщиком. Не приняты расходы соисполнителя и вычет по НДС.

Вычетам подлежат:

- суммы налога, уплаченные в соответствии с пунктом 4 статьи 173 НК РФ покупателями – налоговыми агентами;

- суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них. Вычетам подлежат также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг);

- суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства;

- суммы налога, исчисленные налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, связанных с имуществом, предназначенным для осуществления операций, облагаемых налогом в соответствии с настоящей главой, стоимость которого подлежит включению в расходы (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

- суммы налога, исчисленные налогоплательщиком – продавцом (исполнителем) с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг).

Вычетам у налогоплательщика, получившего в качестве вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал (фонд) имущество, нематериальные активы и имущественные права, подлежат суммы налога, которые были восстановлены акционером (участником, пайщиком) в порядке, установленном пунктом 3 статьи 170 НК РФ, в случае их использования для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения.

Вычетам у налогоплательщика – покупателя, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, подлежат суммы налога, предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг), имущественных прав.

При изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав в сторону уменьшения вычетам у продавца подлежит разница между суммами налога, исчисленными исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав до и после такого уменьшения.

При изменении в сторону увеличения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) переданных имущественных прав разница между суммами налога, исчисленными исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав до и после такого увеличения, подлежит вычету у покупателя.

Налоговые вычеты по товарам, работам, услугам, предъявленные налогоплательщику на территории Российской Федерации либо уплаченные при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав (перенос вычетов на будущее).

По мнению Минфина России нельзя переносить вычет на будущее: НДС по уплаченным потенциальному поставщику авансам, НДС, уплаченный в бюджет налоговым агентом, НДС по основным средствам, полученным в качестве вклада в уставный капитал, восстановленный передающей стороной (письма Минфина России от 09.04.2015 № 03-07-11/20290; от 09.10.2015 № 03-07-11/57833).

В письме Минфина России от 18.05. 2015 № 03-07-РЗ/28263 разъясняется, что принятие к вычету налога на добавленную стоимость на основании одного счета-фактуры частями в разных налоговых периодах в течение трех лет после принятия на учет товаров (работ, услуг) нормам НК РФ не противоречит, но, за исключением основных средств, оборудования к установке и (или) нематериальных активов.

Важно!

Осуществляя перенос вычетов на будущее важно правильно определить налоговый период, в котором заканчивается трехлетний срок. Приводим судебные акты по спорам, по которым налогоплательщикам было отказано в вычетах в связи с пропуском предельного срока.

Постановление ФАС Московского округа от 28.08.2014 № Ф05-9252/2014 о трехлетнем сроке для вычетов».

Трехлетний срок для вычета НДС за 4 квартал 2009 года истек 31.12.2012, а уточненная налоговая декларация с включенным налоговым вычетом подана Обществом в Инспекцию 18.01.2013. Суд указал на то, что в соответствии с НК РФ понятие налоговый период связано не с моментом, в котором применяются налоговые вычеты, а с моментом, за который определяется налоговая база. Другими словами трехлетний срок не увеличивается на срок для подачи декларации за прошедший налоговый период.

Определение Конституционного суда от 24 марта 2015 г. № 540-О о трехлетнем сроке по пункту 2 статьи 173 НК РФ.

Заявитель в своей жалобе указывает, что законодатель при установлении трехлетнего срока на возмещение налога на добавленную стоимость должен был увеличить его на срок, который требуется для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период.

Как следует из представленных материалов, 20 апреля 2011 года предприятием подана в налоговый орган декларация по налогу на добавленную стоимость за первый квартал 2011 года, в которой заявлен налоговый вычет на основании счетов-фактур, относящихся к первому кварталу 2008 года. Налоговый орган отказал в возмещении сумм налога на добавленную стоимость, поскольку налоговая декларация была подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода, т.е. позднее 31 марта 2011 года. Арбитражные суды согласились с указанным решением.

Конституционный Суд РФ отказал в принятии жалобы к рассмотрению.

Внимание! Новая позиция Минфина России - письмо Минфина России от 11 апреля 2017 г. № 03-07-11/21548 «О трехлетнем сроке для принятия к вычету НДС по основным средствам».

Согласно арбитражной практике, в частности определению ВАС РФ от 3 марта 2009 г. № ВАС-1795/09, которым отказано в передаче в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации дела № А67-218/08 Арбитражного суда Томской области для пересмотра в порядке надзора оспариваемых по делу судебных актов, выводы судов соответствуют закону и судебной практике.

Учитывая изложенное, суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные продавцами при приобретении объектов основных средств, принимаются к вычету в пределах трех лет после принятия на учет на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Аналогичное письмо Минфина России от 18 ноября 2016 г. № 03-07-11/67999.

1.19. НДС при передаче имущества в уставный (складочный капитал)

Вычетам у налогоплательщика, получившего в качестве вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал (фонд) имущество, нематериальные активы и имущественные права, подлежат суммы налога, которые были восстановлены акционером (участником, пайщиком) в порядке, установленном пунктом 3 статьи 170 НК РФ, в случае их использования для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ (п. 11 ст. 172 Кодекса).

Важно!

Главой 21 НК РФ не предусмотрен порядок учета НДС принимающей стороной в случаях, если полученное имущество будет использоваться полностью или частично в операциях не подлежащих налогообложению. Глава 25 НК РФ также не содержит нормы, позволяющей принимающей стороне включить сумму НДС, восстановленного передающей стороной, в стоимость полученного имущества или отнести в состав иных расходов, уменьшающих налоговую базу.

Напрашивается вывод о том, что принимающая сторона принимает указанную в передаточном документе сумму НДС к сведению.

Учитывая, что передача в инвестиционных целях согласно статье 39 НК РФ не является реализацией, передающая сторона не составляет счет-фактуру. Восстановленный НДС указывается в первичном документе, которым оформляется передача. Указанный документ регистрируется в книге покупок в периоде получения права на вычет (п.14 Правил ведения книги покупок Постановления № 1137).

Разъяснение порядка учета НДС при передаче имущества в уставный капитал даны в письмах Минфина РФ от 30.10.2006 № 07-05-06/262 (ответ на частный запрос) и от 19.12.2006 № 07-05-06/302 «Рекомендации по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2006 год».

Пример № 11

Зарегистрировано акционерное общество с уставным капиталом 500 000 руб. Один из учредителей, доля которого составляет 210 000 руб., оплачивает акции путем передачи основного средства со следующими данными:

- первоначальная стоимость по данным бухгалтерского и налогового учета - 300 000 руб., НДС, предъявленный поставщиком, в сумме 54 000 руб. при вводе в эксплуатацию был предъявлен к вычету;

- остаточная стоимость по данным бухгалтерского учета - 200 000 руб. (переоценка не осуществлялась);

- остаточная стоимость по данным налогового учета - 170 000 руб.;

- стоимость основного средства, согласованная учредителями и подтвержденная независимым оценщиком, - 230 000 руб.;

- НДС, подлежащий восстановлению передающей стороной, - 36 000 руб. (200 000 руб. x 18% : 100).

**Отражение операций в бухгалтерском
и налоговом учете передающей стороны**

Наименование операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Отражена задолженность по оплате акций на дату регистрации общества	58	76	200 000	Свидетельство о регистрации общества
Отражена сумма восстановленного НДС	58	68	36 000	Расчет
Списана остаточная стоимость переданного основного средства	76	01	200 000	Акт приемки-передачи

Как видно из таблицы, стоимость акций в бухгалтерском учете составляет 236 000 руб. (200 000 руб. + 36 000 руб.).

В налоговом учете стоимость финансовых вложений (акций) равна остаточной стоимости переданного основного средства по данным налогового учета, то есть 170 000 руб.

Минфин России считает, что сумма восстановленного НДС в налоговом учете передающей стороны в целях налогообложения прибыли в стоимость акций (долей) не включается (письмо от 04.05.2012 № 03-03-06/1/228).

Аналогичная позиция изложена Арбитражным судом Московского округа в Постановлении от 22.08.2014 № Ф05-9007/2014 по делу № А40-140122/13.

**Отражение операций в бухгалтерском
и налоговом учете созданного общества**

Наименование операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Отражена задолженность по взносам в уставный капитал	75	80	500 000	Свидетельство о регистрации
В том числе доля учредителя, передающего основное средство	-	-	210 000	Реестр акционеров
Принято к учету основное средство в оплату акций номинальной стоимостью 210 000 руб. в оценке, согласованной учредителями	08	75	230 000	Акт приемки - передачи

Разница между оценочной и номинальной стоимостями отнесена на добавочный капитал	75	83	20 000	Расчет
Отражен НДС, восстановленный передающей стороной	19	83	36 000	Расчет акционера
Основное средство введено в эксплуатацию	01	08	230 000	Акт ввода в эксплуатацию
НДС предъявлен к вычету	68	19	36 000	Расчет и запись в книге покупок

Конец примера.

Вычет при возврате товара

Вычеты сумм налога при возврате товаров или в связи с отказом от товаров (работ, услуг) производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке, но не позднее одного года с момента возврата или отказа (п. 4 ст. 172 НК РФ).

Порядок оформления счетов-фактур при возврате товаров ни НК РФ, ни Постановлением № 1137 не установлен.

Порядок, изложенный в письмах Минфина России следующий.

Возврат товара, принятого на учет покупателем.

В этом случае счет-фактура на возвращаемые товары составляется покупателем. Поэтому в данном случае корректировочный счет-фактура продавцом не составляется. Счет-фактура, составленный покупателем, продавец регистрирует в Книге покупок (письма Минфина от 29.11.2013 № 03-07-11/51923; от 28.08.2012 № 03-07-09/126 и др.)

Возврат товаров, не принятых покупателем на учет.

В этом случае продавец составляет корректировочный счет-фактуру, который регистрируется им в Книге покупок.

При этом покупатель имеет право на вычет на основании первичного (основного) счета-фактуры, но только в части принятого на учет товара (письма Минфина России от 12.05.2012 № 03-07-09/48 и от 10.02.2012 № 03-07-09/05).

3. Покупатель не является плательщиком НДС.

В этом случае продавец составляет корректировочный счет-фактуру независимо от перехода права собственности на товар и регистрирует его в книге покупок (письмо Минфина России от 19.03.2013 № 03-07-15/8473).

Вычет НДС у покупателя, осуществившего предоплату

Вычетам у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг),

передачи имущественных прав, подлежат суммы налога, предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 12 ст. 171 НК РФ).

Вычеты указанных сумм налога производятся на основании счетов–фактур, выставленных продавцами при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, документов, подтверждающих фактическое перечисление этих сумм и при наличии договора, предусматривающего перечисление указанных сумм.

Пример 12

Схема учета операций у продавца и покупателя при наличии предоплаты.

Продавец

1. Дебет счета 51 Кредит счета 62 – 1180 руб. – получена предоплата в счет поставки товаров.

2. Дебет счета 76, субсчет «НДС, начисленный с предоплаты» Кредит 68 – 180 руб. – начислен НДС с предоплаты; составлен счет–фактура в двух экземплярах; один зарегистрирован в Книге продаж, второй выставлен покупателю.

3. Дебет счета 62 Кредит счета 90 – 1180 руб. – отражена выручка от реализации.

4. Дебет счета 90 Кредит счета 68 – 180 руб. – начислен НДС с реализации; составлен счет–фактура в двух экземплярах; один зарегистрирован в Книге продаж, второй выставлен покупателю.

5. Дебет счета 68 Кредит счета 76 – 180 руб. – НДС, начисленный с предоплаты, отнесен на расчеты с бюджетом; счет–фактура, составленный при получении предоплаты, записан в Книгу покупок.

6. Дебет счета 62 Кредит счета 62 – 1180 руб. – зачет предоплаты (запись по субсчетам счета 62).

Покупатель

1. Дебет счета 60 Кредит счета 51 – 1180 руб. – осуществлена предоплата в счет поставки товаров.

2. Дебет счета 68 Кредит 76, субсчет «НДС с предоплаты к вычету» – 180 руб. – при получении счета–фактуры от продавца; полученный счет–фактура регистрируется в Книге покупок.

3. Дебет счета 41 Кредит счета 60 – 1000 руб. – принят к учету товар.

4. Дебет счета 19 Кредит счета 60 – 180 руб. – выделен НДС по принятому на учет товару.

5. Дебет счета 68 Кредит счета 19 – 180 руб. – НДС по принятому на учет товару отнесен на расчеты с бюджетом при получении счета–фактуры от продавца; счет–фактура регистрируется в Книге покупок.

6. Дебет счета 76, субсчет «НДС с предоплаты к вычету» Кредит счета 68 – восстановлен НДС, принятый к вычету с суммы предоплаты; счет–фактура, выставленный продавцом на сумму НДС с предоплаты, регистрируется в Книге продаж.

7. Дебет счета 60 Кредит счета 60 – зачет предоплаты (запись по субсчетам счета 60).

Важно!

Кодексом не установлен порядок учета авансов по несостоявшимся поставкам, например по истечении срока исковой давности.

Обратимся к разъяснениям Минфина России.

Учитывая, что вычет НДС, уплаченного продавцом с аванса, предоставляется либо в момент реализации, либо при возврате аванса, то при списании права на вычет нет (письма от 07.12.2012 № 03-03-06/1/635; от 10.02.2010 № 03-03-06/1/58). Аналогичная позиция изложена в Постановлении ФАС Московского округа от 19.03.2012 № А40-75954/11-115-241.

Согласно письмам Минфина России от 23.06.2016 № 03-07-11/36478, от 17.08.2015 № 03-07-11/47347 и от 22.01.2015 № 03-07-11/69652 при списании аванса покупатель должен восстановить НДС.

Счета-фактуры, выставленные продавцами на сумму предоплаты у покупателя не регистрируются в следующих случаях (п. 19 Правил ведения Книги покупок, утвержденных Постановления Правительства РФ от 26.12.2012 № 1137):

- на сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав при безденежных формах расчетов (это правило не должно применяться в связи позицией Пленума ВАС РФ, изложенной в п. 23 Постановления № 33);

- на сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, приобретаемых исключительно для осуществления операций, указанных в пунктах 2 и 5 статьи 170 НК РФ;

- на сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, составленные и (или) полученные после получения (составления) счетов-фактур при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав.

Счета-фактуры на перечисленную сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав, приобретаемых для использования одновременно в облагаемых и не облагаемых НДС операциях, указанных в пункте 2 статьи 170 НК РФ, регистрируются в Книге покупок на сумму, указанную в данном счете-фактуре (пп. «у» п.6, последний абзац Правил ведения Книги покупок, утвержденных постановлением № 1137).

1.20. Порядок применения вычетов при строительстве (приобретении) объектов недвижимости

ФНС России письмом от 28.11.2008 № ШС-6-3/862@ разъяснила порядок применения с 01.01.2006 вычетов по НДС при строительстве объектов недвижимости, а также при приобретении основных средств, в случае использования этих объектов после ввода в эксплуатацию одновременно как в облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению операциях:

- в период строительства (в момент приобретения) НДС принимается к вычету в полной сумме. Пункт 4 статьи 170 НК РФ в отношении объектов недвижимости не применяется;

- если после ввода в эксплуатацию будет использоваться как для облагаемых, так и не облагаемых НДС операций, НДС восстанавливается в течение 10 лет в конце календарного года в порядке, установленном статьей 171.1 НК РФ, начиная с года, на который приходится начало начисления амортизации.

Пример № 11

Организация построила подрядным способом и в июне 2015 года ввела в эксплуатацию здание цеха, на оборудовании которого должна производиться как облагаемая, так и не облагаемая НДС продукция. Начало начисления амортизации - июль 2015 года. Сумма НДС, принятая к вычету в период строительства, составила 3 600 тыс. руб.

В 2015 году стоимость отгруженной продукции, произведенной в указанном цехе составила 2 000 тыс. руб., в том числе:

- облагаемой НДС - 1700 тыс. руб. без НДС;
- необлагаемой - 300 тыс. руб.

Определить сумму НДС, которую нужно было восстановить в 4 квартале 2015 года.

Решение:

1. Определяем долю стоимости отгруженной необлагаемой продукции, в общей стоимости отгруженной продукции, произведенной в новом цехе:

$$300 : 2\,000 * 100 = 15\%.$$

2. Определяем сумму НДС, которая подлежала восстановлению в 4 квартале 2015 года:

$$3\,600 : 10 * 15\% : 100 = 54 \text{ тыс. руб.}$$

Сведения о сумме НДС, принятой к вычету и подлежащей восстановлению за истекший календарный год и предыдущие календарные годы отражаются в Приложении № 1 к Разделу 3 Декларации по НДС.

Конец примера.

1.21. Порядок применения налоговых вычетов налоговым агентом

Пунктом 3 статьи 171 НК РФ предусмотрено, что вычетам подлежат суммы налога, уплаченные в соответствии со статьей 173 НК РФ покупателями – налоговыми агентами по принятым к учету товарам (работам, услугам).

Налоговые агенты, осуществляющие операции, указанные в пунктах 4 и 5 статьи 161 НК РФ, не имеют права на включение в налоговые вычеты сумм налога, уплаченных по этим операциям.

При приобретении работ, услуг у иностранной организации налоговый агент имеет право на вычет при условии, что работы, услуги приняты к учету и НДС уплачен в бюджетную систему Российской Федерации.

При приобретении товаров, местом реализации которых признается Россия, у иностранной организации, не состоящей на налоговом учете в России, а также при аренде имущества казны агент имеет право на вычет, если товары, услуги приняты к учету и оплачены.

Разъяснения о порядке составления счетов-фактур налоговыми агентами содержатся в письме ФНС России от 12.08.2009 № ШС-22-3/634.

В 2013 году это письмо оспаривалось в Высшем Арбитражном Суде РФ, в связи с тем, что согласно позиции, изложенной в нем, налоговый агент не имеет права на вычет с перечисленной предоплаты до принятия на учет товаров, работ, услуг.

Решением ВАС РФ от 12.09.2013 № 10992/13 организации было отказано в удовлетворении ее заявления о признании указанного письма частично не соответствующим Налоговому кодексу РФ.

1.22. Порядок определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость и применения налоговых вычетов при ввозе товаров на территорию Российской Федерации

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации (кроме ввоза из стран Евразийского экономического союза) НДС взимается таможенными органами.

В соответствии со статьей 150 НК РФ налоговая база определяется как сумма:

- таможенной стоимости товаров;
- подлежащей уплате таможенной пошлины;
- подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

При ввозе на территорию Российской Федерации продуктов переработки товаров, ранее вывезенных с нее для переработки вне таможенной территории в соответствии с таможенной процедурой переработки вне таможенной территории, налоговая база определяется как стоимость такой переработки.

Налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки.

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации из стран Евразийского экономического союза (ЕАЭС) НДС взимается налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

Порядок исчисления и уплаты НДС в этом случае регулируется Приложением № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе, подписанном в Астане 29.05.2014 (ред. от 08.05.2015), далее - Приложение № 18.

В соответствии с пунктом 14 раздела III Приложения № 18 для целей уплаты НДС налоговая база определяется на дату принятия на учет у налогоплательщика импортированных товаров (но не позднее срока, установленного законодательством государства-члена, на территорию которого импортируются товары) на основе стоимости приобретенных товаров.

Стоимостью приобретенных товаров (в том числе товаров, являющихся результатом выполнения работ по договору (контракту) об их изготовлении) является цена сделки, подлежащая уплате поставщику за товары (работы, услуги) согласно условиям договора (контракта).

Если стоимость товаров выражена в иностранной валюте, ее нужно пересчитать в рубли по курсу Банка России на дату принятия товаров к учету.

Согласно пункту 19 Приложения № 18 НДС уплачивается не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров.

В налоговый орган импортер в указанный срок представляет:

- налоговую декларацию по форме, утвержденной приказом Минфина России от 7 июля 2010 г. № 69н;

- заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов по форме, утвержденной Приложением № 1 к Протоколу от 11.12.2009 (ред. от 31.12.2014) «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов». Формат заявления утвержден приказом ФНС России от 19 ноября 2014 г. № ММВ-7-6/590;

- копию выписки банка, подтверждающей уплату косвенных налогов по импортированным товарам.

НДС, уплаченный на таможне или в налоговый орган предъявляется к вычету в порядке аналогичном НДС, предъявленному налогоплательщику по операциям на внутреннем рынке.

1.23. Порядок и условия применения нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость по экспортным операциям

Для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% (или особенностей налогообложения) в налоговые органы в соответствии со статьей

165 НК РФ (За исключением экспорта в страны ЕАЭС), в частности, представляются следующие документы:

- контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за пределы таможенной территории Российской Федерации;

- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз. При реализации товаров через комиссионера, поверенного или агента по договору комиссии, договору поручения либо агентскому договору для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% (или особенностей налогообложения) кроме указанных выше документов в налоговые органы представляются договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (копии договоров) налогоплательщика с комиссионером, поверенным или агентом.

При реализации товаров в государства-члены ЕАЭС представляется кроме указанных выше документов, для подтверждения ставки 0% представляется заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, составленное по форме, предусмотренной отдельным международным межведомственным договором, с отметкой налогового органа государства-члена, на территорию которого импортированы товары, об уплате косвенных налогов (освобождении или ином порядке исполнения налоговых обязательств) (далее - заявление) (на бумажном носителе в оригинале или в копии по усмотрению налоговых органов государств-членов) либо перечень заявлений (на бумажном носителе или в электронном виде с электронной (электронно-цифровой) подписью налогоплательщика) (п. 4 раздела 11 Приложения № 18). Форма перечня заявлений утверждена приказом ФНС России от 6 мая 2015 года № ММВ-7-15/139.

В соответствии с пунктом 9 статьи 165 НК РФ если по истечении 180 календарных дней с даты помещения товаров под таможенные процедуры экспорта документы (их копии), не будут представлены, операции по реализации товаров, подлежат налогообложению по налоговым ставкам 10% или 18%.

1.24. Особенности применения налоговых вычетов по НДС при осуществлении операций, облагаемых по ставке 0%

С 1 июля 2016 года изменился порядок применения налоговых вычетов по товарам, работам, услугам, приобретенным для производства и реализации товаров, облагаемых по ставке 0% (за исключением сырьевых товаров).

Рассмотрим порядок предоставления налоговых вычетов и связанных с этим вопросов раздельного учета и восстановления НДС до и после вступления в силу указанного закона.

1. Период до 1 июля 2016 года

До 1 июля 2016 года налоговые вычеты по товарам, работам, услугам, по которым предусмотрена ставка 0%, предоставлялись только в момент определения налоговой базы.

Согласно пункту 9 статьи 167 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), поименованных в подпунктах 1, 2.1 - 2.8, 2.10, 3, 3.1, 8, 9, 9.1 и 12 пункта 1 статьи 164 НК РФ, моментом определения налоговой базы по общему правилу является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, перечисленных в статье 165 НК РФ.

Если необходимые документы в течение 180 дней с даты отгрузки не собраны, указанные операции подлежат налогообложению по ставке 10 или 18%. Момент определения налоговой базы устанавливается почти во всех случаях в соответствии с пунктом 1 статьи 167 НК РФ, то есть на одну из наиболее ранних дат:

- на день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- на день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При этом, НДС с сумм предоплаты поставщикам по товарам, работам, услугам, которые будут использоваться для осуществления операций, облагаемых по ставке 0%, принимается в общеустановленном порядке с последующим восстановлением в момент получения права на вычет НДС по принятым к учету товарам, работам, услугам, т.е. в момент определения налоговой базы (письмо Минфина России от 23 марта 2015 года № 03-07-08/15770).

Особый порядок принятия к вычету НДС, предъявленного поставщиками по товарам, работам, услугам, предназначенным для использования во всех операциях, облагаемых по ставкам 0%, обязывало вести отдельный налоговый учет.

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 (п. 10 ст. 165 НК РФ).

Раздельному учету подлежит НДС, относящийся не только к прямым расходам, но и общехозяйственным при наличии безусловных доказательств, свидетельствующих о том, что общехозяйственные расходы, непосредственно связаны с реализуемой на экспорт в отчетном периоде продукцией (письма ФНС России от 31 октября 2014 года № ГД-4-3/22600@, Минфина России от 18 мая 2006 года № 03-04-08/100, постановление ФАС Поволжского округа от 9 июля 2009 года по делу № А57-18944/2008).

При ведении раздельного учета НДС по приобретаемым товарам, работам, услугам, предназначенным для использования в операциях реализации как на внутреннем рынке так и в экспортных «правило 5%» не применяется (письмо Минфина России от 26 февраля 2013 года № 03-07-08/5471).

2. Период после 1 июля 2016 года

С 1 июля 2016 года вступили в силу, изменения, внесенные в главу 21 НК РФ Федеральным законом от 30 мая 2016 года № 150-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (далее - Федеральный закон № 150-ФЗ).

Положение о том, что предусмотренные абзацем первым пункта 3 статьи 171 НК РФ вычеты сумм налога в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 0% производятся на момент определения налоговой базы, установленный статьей 167 НК РФ с 1 июля 2016 года не распространяются на операции по реализации товаров, указанных в подпункте 1 (за исключением сырьевых товаров) и подпункте 6 пункта 1 статьи 164 НК РФ.

Другими словами, с 1 июля 2016 года общеустановленный порядок вычета независимо от применяемой ставки распространен на операции по реализации:

- товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны (за исключением сырьевых товаров), подпункт 1 пункта 1 статьи 164 НК РФ;

- драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации, банкам (пп. 6 п. 1 ст. 164 НК РФ).

По операции реализации указанных товаров (за исключением сырьевых товаров) не требуется ведение отдельного учета суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для их производства и (или) реализации (п. 10 ст. 165 НК РФ с дополнениями, внесенными Федеральным законом № 150-ФЗ).

Согласно дополнению, внесенному в пункт 10 статьи 165 НК РФ к сырьевым товарам относятся:

- минеральные продукты,
- продукция химической промышленности и связанных с ней других отраслей промышленности;
- древесина и изделия из нее;
- древесный уголь;
- жемчуг, драгоценные и полудрагоценные камни, драгоценные металлы, недрагоценные металлы и изделия из них.

Коды перечисленных видов товаров в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза определяются Правительством Российской Федерации.

С 1 июля 2016 года пункт 3 статьи 169 НК РФ дополнен подпунктом 1.1, согласно которому при совершении операций по реализации товаров, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со статьей 149 НК РФ, вывезенных за пределы территории Российской Федерации

на территорию государства - члена Евразийского экономического союза; необходимо составлять счета-фактуры.

Перечень обязательных реквизитов счета-фактуры, установленный пунктом 5 статьи 169 НК РФ дополнен подпунктом 15 «Код вида товара в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза. Сведения, предусмотренные настоящим подпунктом, указываются в отношении товаров, вывезенных за пределы территории Российской Федерации на территорию государства - члена Евразийского экономического союза».

3. Переходный период- вычеты, отдельный учет и восстановление

Статьей 2 Федерального закона № 150-ФЗ предусмотрен переходный период.

Общеустановленный порядок вычета применяется в отношении сумм налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), имущественным правам, используемым в операциях по реализации товаров, указанных в подпункте 1 (за исключением сырьевых товаров) и (или) подпункте 6 пункта 1 статьи 164 НК РФ и принятым на учет со дня вступления в силу Федерального закона № 150-ФЗ, т.е. с 1 июля 2016 года.

По товарам (работам, услугам), приобретенным до 1 июля 2016 года для указанных в предыдущем абзаце операций вычет предоставляется по-прежнему в момент определения налоговой базы. Это требует дополнительного отдельного учета.

Обязанность ведения отдельного учета сохраняется в отношении НДС по товарам (работам, услугам), используемым в операциях по реализации сырьевых товаров, вывезенных в режиме экспорта, независимо от даты принятия их к учету.

Если ранее НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) был принят к вычету, а в последующем эти товары (работы, услуги) будут использоваться в операциях, по которым сохраняется вычет на момент определения налоговой базы, то, по мнению Минфина России, НДС нужно восстановить. Сумма восстановленного НДС снова предъявляется к вычету в момент определения налоговой базы.

Согласно письмам Минфина России от 18 декабря 2015 года № 03-07-08/74483, от 28 августа 2015 года № 03-07-08/49710 восстановление следует осуществить не позднее того налогового периода, в котором осуществлялась отгрузка товара.

В письме Минфина России от 13 февраля 2015 года № 03-07-08/6693 разъясняется, что суммы восстановленного налога на добавленную стоимость отражаются в графе 5 по строке 100 «Суммы налога, подлежащие восстановлению при совершении операций, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов» раздела 3 Декларации по налогу на добавленную стоимость.

1.25. Порядок и сроки уплаты налога налогоплательщиками и налоговыми агентами. Сроки представления налоговой декларации

Порядок уплаты и сроки уплаты налога, а также сроки представления налоговой декларации установлены статьей 174 НК РФ.

Уплата налога по операциям на территории Российской Федерации производится исходя из фактической реализации (передачи) за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом.

Важно!

Указанный в предыдущем абзаце порядок не распространяется на случаи, перечисленные в пункте 4 статьи 174 НК РФ:

- лица, указанные в пункте 5 статьи 173 НК РФ (не являющиеся налогоплательщиками НДС или получившие освобождение от обязанности налогоплательщиков, но выставяющие счета-фактуры) уплачивают налог по итогам каждого налогового периода исходя из соответствующей реализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период одновременно не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;

- при реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, уплата налога производится налоговыми агентами одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам.

Уплата налога производится по месту учета налогоплательщика.

Налоговые агенты (организации и индивидуальные предприниматели) производят уплату суммы налога по месту своего нахождения.

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган до 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом в электронной форме.

ФНС России в письме от 30 января 2015 года № ОА-4-17/135 разъяснила, что налоговая декларация по НДС на бумажном носителе представляется только налоговыми агентами, не являющимися налогоплательщиками НДС или являющимися налогоплательщиками НДС, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога (абз. 2 п. 5 ст. 174 НК РФ).

1.26. Процедура возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета: обычный и заявительный порядок

Обычный порядок

Согласно пункту 1 статьи 176 НК РФ в случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 – 3 пункта 1 статьи 146 НК РФ, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в соответствии с положениями указанной статьи.

Решение о возмещении (об отказе в возмещении) принимается налоговым органом после проведения камеральной проверки декларации, во время которой налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению. В соответствии со статьей 88 НК РФ предельный срок для камеральной проверки составляет три месяца со дня представления декларации.

Согласно пункту 8 статьи 88 НК РФ при подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт налоговой проверки в соответствии со статьей 100 НК РФ.

Акт и другие материалы камеральной налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные налогоплательщиком возражения рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. По результатам рассмотрения принимается решение в соответствии со статьей 101 НК РФ.

По результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Одновременно с этим решением принимается:

- решение о возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению;
- решение об отказе в возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению;
- решение о возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению, и решение об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению.

При наличии у налогоплательщика недоимки по налогу, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговым органом

производится самостоятельно зачет суммы налога, подлежащей возмещению, в счет погашения указанных недоимки и задолженности по пеням и (или) штрафам.

При отсутствии у налогоплательщика недоимки по налогу, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, сумма налога, подлежащая возмещению по решению налогового органа, возвращается по заявлению налогоплательщика на указанный им банковский счет.

При нарушении сроков возврата суммы налога считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования (ключевой ставки с 2016 года) Центрального банка Российской Федерации.

Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования (ключевой ставки с 2016 года) Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в дни нарушения срока возмещения.

Важно!

ФНС России письмом от 13 июля 2017 г. № ММВ-20-15/112@ «Об ускоренном возмещении НДС добросовестным налогоплательщикам» сообщила нижестоящим налоговым органам следующее.

1. В отношении налогоплательщиков, представивших налоговые декларации по НДС, которым Системой управления рисками АСК «НДС» (далее - СУР «АСК НДС») присвоен низкий или средний уровень налогового риска, камеральная налоговая проверка может быть завершена до истечения трехмесячного срока, предусмотренного пунктом 2 статьи 88 НК РФ, при соответствии одному из следующих условий:

а) на дату представления налоговой декларации по НДС, осуществляется оценка на соответствие условию:

- сумма налога на добавленную стоимость, заявленная налогоплательщиком к возмещению из бюджета, не превышает совокупную сумму налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченную им за три календарных года, предшествующих дате представления налоговой декларации по НДС;

б) не позднее 10 календарных дней после истечения срока, установленного пунктом 5 статьи 174 НК РФ для представления налоговых деклараций по НДС, осуществляется оценка на соответствие следующему условию:

- 90% вычетов по НДС от общей суммы вычетов, заявленных налогоплательщиком составляют суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, которым СУР «АСК НДС» присвоен низкий уровень налогового риска.

2. на дату истечения двух месяцев со дня представления налоговой декларации по НДС налогоплательщики, соответствующие одному из условий пункта 1 указанного поручения, оцениваются по дополнительным условиям.

Заявительный порядок возмещения НДС

Заявительный порядок возмещения налога представляет собой осуществление в порядке, предусмотренном статьей 176.1 НК РФ, зачета (возврата) суммы налога, заявленной к возмещению в налоговой декларации, до завершения проводимой в соответствии со статьей 88 НК РФ на основе этой налоговой декларации камеральной налоговой проверки.

Право на применение заявительного порядка возмещения налога имеют:

1) налогоплательщики–организации, у которых совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная за три календарных года, предшествующие году, в котором подается заявление о применении заявительного порядка возмещения налога, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации и в качестве налогового агента, составляет не менее 7 млрд. руб. Указанные налогоплательщики вправе применить заявительный порядок возмещения налога, если со дня создания соответствующей организации до дня подачи налоговой декларации прошло не менее трех лет;

2) налогоплательщики, предоставившие вместе с налоговой декларацией, в которой заявлено право на возмещение налога, действующую банковскую гарантию, предусматривающую обязательство банка на основании требования налогового органа уплатить в бюджет за налогоплательщика суммы налога, излишне полученные им (зачтенные ему) в результате возмещения налога в заявительном порядке, если решение о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке будет отменено полностью или частично в случаях, предусмотренных статьей 176.1 НК РФ.

Статьей 176.1 НК РФ установлены требования как к банкам, которые могут предоставлять гарантии, так и к самой гарантии.

Перечень банков ведется Минфином России на основании сведений, полученных от Центрального банка РФ, и размещен на официальном сайте Минфина России www.minfin.ru.

Статьей 176.1 НК РФ установлены процедура и сроки подачи заявления, его рассмотрения, принятия решения по заявлению и возврата (зачета при наличии недоимок).

При нарушении сроков возврата суммы налога на эту сумму начисляются проценты за каждый день просрочки начиная с 12-го дня после дня подачи налогоплательщиком заявления, предусмотренного пунктом 7 статьи 176.1 НК РФ. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования (ключевой ставки с 2016 года) ЦБ РФ.

Если после проведения камеральной проверки в возмещении полностью или частично будет отказано, полученную сумму (или разницу) нужно будет вернуть с процентами исходя из процентной ставки, равной двукратной ставке рефинансирования (ключевой ставки с 2016 года) ЦБ РФ, действовавшей в период пользования бюджетными средствами.

С 1 июля 2017 года вычет в заявительном порядке можно получить под поручительство, при условии, что поручитель:

- 1) является российской организацией;
- 2) совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная поручителем в течение трех лет, предшествующих году, составляет не менее 7 миллиардов рублей;
- 3) сумма обязательств поручителя не превышает 20% стоимости чистых активов поручителя;
- 4) поручитель не находится в процессе реорганизации или ликвидации;
- 5) в отношении поручителя не возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве);
- 6) поручитель не имеет задолженности по уплате налогов.

Тема 2. Акцизы

Акциз является косвенным федеральным налогом. Перечень подакцизных товаров, порядок исчисления и уплаты акцизов установлен главой 22 НК РФ.

2.1. Налогоплательщики, особенности исполнения обязанностей налогоплательщика в рамках договора простого товарищества

В соответствии со статьей 179 НК РФ налогоплательщиками акциза (далее – налогоплательщики) признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза (далее - ЕАЭС) и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Указанные лица признаются налогоплательщиками, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с главой 22 НК РФ.

Особенности исполнения обязанностей налогоплательщика в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) установлены статьей 180 НК РФ.

В качестве лица, исполняющего обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза, исчисленной по операциям, осуществляемым в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), признается лицо, ведущее дела простого товарищества (договора о совместной деятельности).

В случае, если ведение дел простого товарищества (договора о совместной деятельности) осуществляется совместно всеми участниками простого товарищества (договора о совместной деятельности), участники договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) самостоятельно определяют участника, исполняющего обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза по операциям, признаваемым объектами налогообложения, осуществляемым в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

Указанное лицо обязано не позднее дня осуществления первой операции, признаваемой объектом налогообложения в соответствии с главой 22 НК РФ, известить налоговый орган об исполнении им обязанностей налогоплательщика в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

2.2. Подакцизные товары

Подакцизными товарами признаются (ст. 181 НК РФ):

- этиловый спирт;
- коньячный спирт;
- спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%;
- алкогольная продукция (водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, пиво, иные напитки с объемной долей этилового спирта более 0,5%);
- табачная продукция;
- автомобили легковые;
- мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);
- автомобильный бензин;
- дизельное топливо;
- моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- прямогонный бензин;
- средние дистилляты;
- бензол, параксилол, ортоксилол;
- авиационный керосин;
- природный газ (в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации).

2.3. Объект налогообложения

В соответствии со статьей 182 НК РФ объектом налогообложения акцизами признаются, в частности, следующие операции:

- реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации, использование при натуральной оплате труда, а также передача на безвозмездной основе;
- передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);
- передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением передачи

произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) передачи произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;

- передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;

- передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве вноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

- передача на территории Российской Федерации организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества), а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;

- передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;

- ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией;

- получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

- получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина;

- получение авиационного керосина лицом, включенным в Реестр эксплуатантов гражданской авиации Российской Федерации и имеющим сертификат (свидетельство) эксплуатанта. Для целей главы 22 НК РФ получением авиационного керосина признается приобретение авиационного керосина в собственность по договору с российской организацией.

2.4. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)

В соответствии со статьей 183 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), в частности, следующие операции:

- передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному

подразделению этой организации произведенного этилового спирта для дальнейшего производства алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, за исключением операций, признаваемых объектом налогообложения акцизами в соответствии с подпунктом 22 пункта 1 статьи 182 НК;

- реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли или ввоз подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону с остальной части территории Российской Федерации, а также передача подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, собственнику или по его указанию другим лицам в случае реализации указанных товаров за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта с учетом потерь (в пределах норм естественной убыли);

- первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо уничтожение.

Перечисленные операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) только при ведении и наличии отдельного учета операций по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров.

2.5. Порядок определения налоговой базы при реализации (передаче) или получении подакцизных товаров (ст. 187 НК РФ)

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара.

Определение налоговой базы в зависимости от установленных в отношении произведенных товаров налоговых ставок приведено в таблице.

Налоговая база	Применяется в отношении товаров (операций)
Как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении	По подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения)
Как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 105.3 НК РФ, без учета акциза и НДС	По подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки
Как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем	По подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки

налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен без учета акциза, налога на добавленную стоимость	
Как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки	По подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок. Расчетная стоимость табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, определяется в соответствии со ст. 187.1 НК РФ
Как объем полученного денатурированного этилового спирта в натуральном выражении	При получении (оприходовании) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции
Как объем полученного прямогонного бензина в натуральном выражении	При получении прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина

2.6. Налоговый период. Налоговые ставки. Порядок исчисления акцизов и авансового платежа по акцизам

Налоговым периодом признается календарный месяц (ст. 192 НК РФ).

Ставки акцизов установлены статьей 193 НК РФ.

Ставки акцизов дифференцированы по видам товаров.

В действующей редакции статьи 193 НК РФ ставки установлены на 2018 год.

В зависимости от способа установления ставок (в процентах от стоимости, или в твердой сумме на единицу измерения физического показателя, или комбинированные) статьей 193 НК РФ предусмотрены:

- адвалорная (в процентах от стоимости) ставка установлена только по природному газу в размере 30%, если иное не предусмотрено международным договором;

- комбинированные ставки по сигаретам и папиросам;

- твердые ставки по всем остальным товарам.

Ставки в разрезе товаров приведены в статье 193 НК РФ.

Порядок исчисления акциза и авансового платежа по акцизам (ст. 194 НК РФ)

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию Российской Федерации), в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, исчисленной в соответствии со статьями 187 – 191 НК РФ.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию Российской Федерации), в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, определенной в соответствии со статьями 187 – 191, 205.1 НК РФ.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию Российской Федерации), в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки (состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок), исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение твердой (специфической) налоговой ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной (в процентах) налоговой ставке процентная доля.

Сумма акциза по подакцизным товарам исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Авансовые платежи по акцизам

Организации, осуществляющие на территории Российской Федерации производство алкогольной продукции (за исключением вин, фруктовых вин, игристых вин (шампанских), сидра, пуаре, медовухи, пива и напитков, изготавливаемых на основе пива, винных напитков, изготавливаемых без добавления ректификованного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртованных виноградного или иного фруктового сусла, и (или) винного дистиллята, и (или) фруктового дистиллята) и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, обязаны уплачивать в бюджет авансовый платеж акциза по алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции (далее - авансовый платеж акциза).

В случае использования производителями алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции этилового спирта-сырца (в том числе ввозимого в Российскую Федерацию с территорий государств - членов Евразийского экономического союза, являющегося товаром Евразийского экономического союза) для дальнейшего производства в структуре одной организации ректификованного этилового спирта, в дальнейшем используемого этой же организацией для производства алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, авансовый платеж акциза уплачивается до закупки (ввоза в Российскую Федерацию с территорий государств - членов Евразийского экономического союза) этилового

спирта-сырца и (или) до совершения с этиловым спиртом-сырцом операции, предусмотренной подпунктом 22 пункта 1 статьи 182 НК РФ.

Под авансовым платежом акциза понимается предварительная уплата акциза по алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции до приобретения (закупки) этилового спирта (в том числе этилового спирта, ввозимого в Российскую Федерацию с территорий государств - членов Евразийского экономического союза, являющегося товаром Евразийского экономического союза) или до совершения операции, предусмотренной подпунктом 22 пункта 1 статьи 182 НК РФ. При этом дата приобретения (закупки) этилового спирта, произведенного на территории Российской Федерации, определяется как дата отгрузки этого спирта поставщиком. Дата ввоза этилового спирта в Российскую Федерацию с территорий государств - членов Евразийского экономического союза определяется как дата оприходования этилового спирта покупателем - производителем алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции.

Размер авансового платежа акциза определяется исходя из общего объема закупаемого (передаваемого в структуре одной организации для дальнейшего производства алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции) и (или) ввозимого в Российскую Федерацию с территорий государств - членов Евразийского экономического союза спирта этилового, в том числе спирта-сырца (в литрах безводного спирта), и соответствующей ставки акциза, установленной пунктом 1 статьи 193 НК в отношении алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции. При этом размер авансового платежа акциза определяется в целом за налоговый период исходя из общего объема этилового спирта, закупаемого у каждого продавца, и (или) при совершении операций, предусмотренных подпунктом 22 пункта 1 статьи 182 НК РФ.

2.6. Сроки и порядок уплаты акциза при совершении операций с подакцизными товарами (ст. 204 НК РФ)

Подакцизные товары	Срок уплаты акциза	Порядок уплаты акциза	Срок представления декларации
1. Все товары, акцизы по которым уплачиваются по факту реализации	не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом	по месту производства товаров	не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
Подакцизные товары, по которым акциз уплачивается по факту принятия к учету при наличии свидетельства:			

2. Денатурированный спирт	не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом	по месту оприходования	не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
3. Прямогонный бензин, бензол, параксиллол, ортоксиллол, авиационный керосин, средние дистилляты	не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом	по месту нахождения налогоплательщика	не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом

2.7. Налоговые вычеты по акцизам

Согласно статье 200 НК РФ сумма акциза, определенная в соответствии со статьей 194 НК РФ, уменьшается на сумму налоговых вычетов.

Вычетам подлежат суммы акцизов, в частности, (ст. 200 НК РФ):	Порядок предоставления вычетов (ст. 201 НК РФ)
уплаченные при приобретении подакцизных товаров либо уплаченные при ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров	вычетам подлежат только суммы акциза, фактически уплаченные продавцам при приобретении подакцизных товаров либо предъявленные налогоплательщиком и уплаченные собственником давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации (при наличии подтверждающих документов).
при передаче переработчиком подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов), в случае, если давальческим сырьем (материалами) являются подакцизные товары, вычетам у переработчика подлежат суммы акциза, уплаченные собственником указанного давальческого сырья либо при приобретении, либо уплаченные им при ввозе а также суммы акциза, уплаченные собственником этого давальческого сырья (материалов) при его производстве.	(п. 1 и 3 ст. 201 НК РФ)

при возврате покупателем подакцизных товаров (в том числе возврата в течение гарантийного срока) или отказа от них (с 1 июня 2016 года за исключением алкогольной продукции)	вычеты производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров, но не позднее одного года с момента возврата этих товаров или отказа от этих товаров (п. 5 ст. 201 НК РФ)
при исчислении акциза на реализованную алкогольную и (или) подакцизную спиртосодержащую продукцию вычету подлежит уплаченная налогоплательщиком сумма авансового платежа акциза в пределах суммы этого платежа, приходящейся на объем этилового спирта, фактически использованного для производства реализованной алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции	налоговые вычеты производятся после отражения в учете операций по реализации подакцизных товаров (п. 7 ст. 201 НК РФ).

2.8. Особенности налогообложения акцизами при ввозе подакцизных товаров в Российскую Федерацию

В соответствии с пунктом 13 статьи 182 НК РФ ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией является объектом налогообложения.

Согласно пункту 3 статьи 183 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность либо которые размещены в портовой особой экономической зоне.

В соответствии со статьей 185 НК РФ при ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налогообложение производится в зависимости от избранной таможенной процедуры в частности:

- при помещении подакцизных товаров под таможенные процедуры выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления и свободной таможенной зоны, за исключением подакцизных товаров, ввезенных в портовую особую экономическую зону, акциз уплачивается в полном объеме;

- при помещении подакцизных товаров под таможенные процедуры транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободного склада, уничтожения, отказа в пользу государства и специальную таможенную процедуру, а также под таможенную процедуру свободной таможенной зоны в портовой особой экономической зоне акциз не уплачивается.

Взимание акциза осуществляется таможенными органами, за исключением ввоза подакцизных товаров из стран, входящих в Евразийский экономический союз.

При ввозе товаров из стран Евразийского экономического союза акциз взимается налоговыми органами в порядке, установленном для налога на добавленную стоимость.

2.9. Особенности налогообложения акцизами при реализации подакцизных товаров за пределы Российской Федерации

Реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли или ввоз подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону с остальной части территории Российской Федерации в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 183 НК РФ акцизами не облагаются.

В соответствии со статьей 184 НК РФ освобождение указанных операций от налогообложения производится при представлении в налоговый орган банковской гарантии.

При отсутствии банковской гарантии налогоплательщик обязан уплатить акциз в порядке, предусмотренном для операций по реализации подакцизных товаров на территории Российской Федерации.

При уплате акциза вследствие отсутствия у налогоплательщика банковской гарантии уплаченные суммы акциза подлежат возмещению после представления налогоплательщиком в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров.

Право на освобождение от уплаты акциза без представления банковской гарантии имеют налогоплательщики - организации, у которых совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная за три календарных года, предшествующих налоговому периоду, на который приходится дата совершения освобождаемых от налогообложения акцизами операций, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу Российской Федерации и в качестве налогового агента, составляет не менее 10 миллиардов рублей, если со дня создания соответствующей организации до дня подачи налоговой декларации по акцизам прошло не менее трех лет.

При экспорте товаров в государства - члены Евразийского экономического союза освобождение от уплаты акцизов осуществляется при условии документального подтверждения факта экспорта.

Порядок подтверждения факта экспорта в страны Евразийского экономического союза осуществляется в порядке, установленном для налога на добавленную стоимость.

Контрольные тесты по теме «Акцизы»

1. Подакцизной продукцией не является
 - 1) табачная продукция;
 - 2) легковые автомобили;
 - 3) препараты ветеринарного назначения, прошедшие госрегистрацию и внесенные в Госреестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разлитые в емкости не более 100 мл.
2. Объектом налогообложения акцизами не признаются следующие операции:
 - 1) последующая перепродажа подакцизной продукции;
 - 2) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;
 - 3) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций.
3. Взимание акциза по подакцизным товарам ЕАЭС, ввозимым на территорию РФ с территории государства - члена ЕАЭС, за исключением подакцизных товаров ЕАЭС, подлежащих в соответствии с законодательством РФ маркировке акцизными марками, осуществляется:
 - 1) таможенными органами;
 - 2) акциз не взимается;
 - 3) налоговыми органами.
4. При реализации произведенных организацией подакцизных товаров через свои структурные подразделения, осуществляющие розничную продажу этих товаров, датой реализации является:
 - 1) день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров структурному подразделению;
 - 2) дата реализации товаров структурным подразделением покупателю;
 - 3) дата принятия организацией произведенной готовой подакцизной продукции на склад.

5. При реализации (передаче) подакцизных товаров в розницу соответствующая сумма акциза:

1) включается в цену указанного товара с выделением в ценнике и чеке отдельной строкой;

2) включается в цену указанного товара при этом в ценнике и чеке отдельной строкой не выделяется;

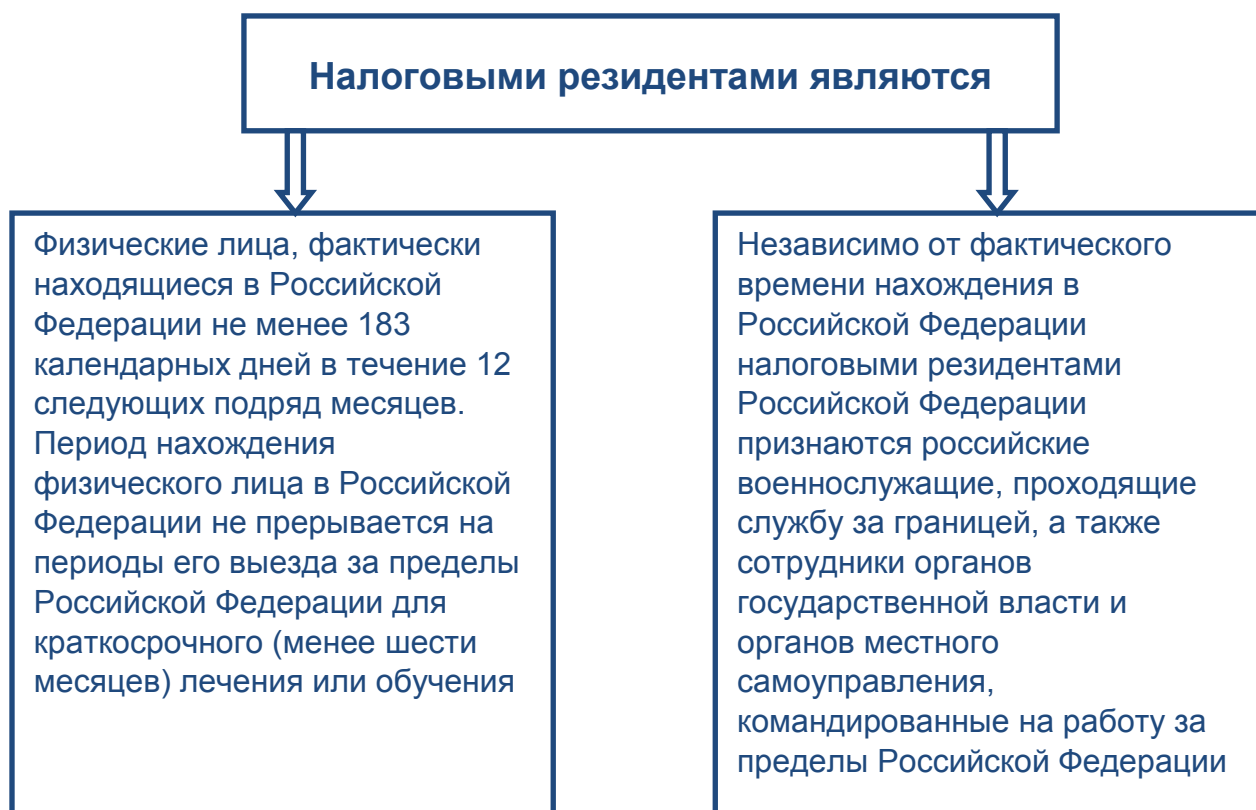
3) в цену товара не включается, а подлежит возмещению из бюджета.

ТЕМА 3. Налог на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) является одним из федеральных налогов. Порядок его исчисления и уплаты регулируется главой 23 НК РФ.

3.1. Налогоплательщики, объекты налогообложения, классификация доходов и источников их получения, налоговая база, налоговые ставки

Налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников, в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (ст. 207 НК РФ).



Объект налогообложения и доходы, не учитываемые в целях налогообложения

В соответствии со статьей 209 НК РФ объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками:

От источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации	для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации
От источников в Российской Федерации	для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации

Доходы от источников в Российской Федерации	Доходы от источников за пределами Российской Федерации
дивиденды и проценты, полученные от российской организации	дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации
страховые выплаты при наступлении страхового случая, в том числе периодические страховые выплаты, полученные от российской организации	страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации
доходы, полученные от использования в РФ авторских или смежных прав	доходы, полученные от использования авторских или смежных прав за пределами РФ
доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в РФ	доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами РФ
доходы от реализации в РФ недвижимого имущества, акций, долей в РФ, иного имущества, находящегося в РФ	доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося за пределами РФ, акций, долей за пределами РФ, иного имущества, находящегося за пределами РФ
вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации, вознаграждения директоров, членов совета директоров	вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами РФ, вознаграждения директоров, членов совета директоров

вознаграждение и иные выплаты за исполнение трудовых обязанностей, получаемые членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом РФ	
пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в РФ	пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств
доходы, полученные от использования любых транспортных средств	доходы, полученные от использования любых транспортных средств
доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий оптоволоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории РФ.	иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами РФ.

Налоговая база (ст. 210 НК РФ)

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13% (кроме доходов от долевого участия) налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.

Для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению. При этом налоговые вычеты не применяются.

Ставки налога

Статьей 224 НК РФ установлены дифференцированные налоговые ставки в зависимости от вида дохода и статуса налогоплательщика:

Вид дохода	Ставка
1. Лица, признаваемые резидентами Российской Федерации	
Все доходы, кроме перечисленных в данном пункте ниже	13%
Доходы в виде процентов по вкладам в банках, подлежащие налогообложению;	35%
доходы в виде материальной выгоды по заемным средствам;	
призы и подарки, полученные в рамках рекламных акций (стоимостью более 4000 руб.).	
2. Лица, не признаваемые резидентами Российской Федерации	
Доходы в виде дивидендов	15%
Доходы: - от осуществления трудовой деятельности по найму у физических лиц; - от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с Федеральным законом от 25.07.2002г. № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации»; - от осуществления трудовой деятельности участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, - от исполнения трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом Российской Федерации; - доходы от осуществления трудовой деятельности лиц, признанных беженцами.	13%
Все иные доходы	30%
3. Доходы по ценным бумагам	
Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 года.	9%

3.2. Доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) налогом на доходы физических лиц

Статьей 217 НК РФ предусмотрен большой перечень доходов, которые не учитываются при исчислении НДФЛ.

Освобождаются от налогообложения, в частности:

1) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. При этом к пособиям, не подлежащим налогообложению, относятся пособия по безработице, беременности и родам;

2) все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с:

- возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;

- возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;

- исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов); при этом суточные не подлежат налогообложению в пределах 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и в пределах 2 500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке;

3) суммы единовременных выплат (в том числе в виде материальной помощи), осуществляемых:

- в связи со стихийным бедствием или с другим чрезвычайным обстоятельством;
- работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении) ребенка, выплачиваемой в течение первого года после рождения (усыновления, удочерения), но не более 50 000 руб. на каждого ребенка;

4) суммы полной или частичной компенсации (оплаты) работодателями своим работникам и (или) членам их семей, бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по старости, инвалидам, не работающим в данной организации, стоимости приобретаемых путевок в порядке, предусмотренном пунктом 9 статьи 217 НК РФ;

5) суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей;

6) доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более, а также при продаже иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более;

7) доходы, не превышающие 4 000 руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период (п. 28 ст. 217 НК РФ):

- стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;

- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;

- возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом;

- стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ, услуг);

- суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов.

3.3. Особенности определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц при получении доходов в натуральной форме и в виде материальной выгоды (ст. 211 НК РФ)

При получении налогоплательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) иного имущества, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 105.3 НК РФ.

При этом в стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, акцизов и исключается частичная оплата налогоплательщиком стоимости полученных им товаров, выполненных для него работ, оказанных ему услуг.

Пример определения налоговой базы при получении физическим лицом дохода в натуральной форме

Мясокомбинат в соответствии с трудовыми договором часть заработной платы своим работникам в пределах 20% выплачивает собственной продукцией.

Себестоимость продукции составляет 2000 руб. Продажная цена при реализации продукции на сторону – 2500 руб. плюс НДС 18% – 450 руб.

Стоимость продукции, засчитываемая в счет начисленной заработной платы, составляет 2950 руб. (2500 + 450).

Виды материальной выгоды и порядок определения налоговой базы по таким доходам установлены статьей 212 НК РФ и представлены в таблице:

№№ п/п	Вид материальной выгоды	Порядок определения материальной выгоды
1	Материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей*	Как превышение суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами в рублях, исчисленной исходя из двух третьих действующей ставки рефинансирования, (ключевой ставки) установленной ЦБ РФ на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора как превышение суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора
2	Материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику	Материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику
3	Материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг, финансовых инструментов срочных сделок**	Как превышение рыночной стоимости ценных бумаг, финансовых инструментов срочных сделок над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение

*За исключением:

- материальной выгоды, полученной от банков, находящихся на территории Российской Федерации, в связи с операциями с банковскими картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении банковской карты;

- материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, предоставленными на приобретение или строительство жилья;

- материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, предоставленными банками, находящимися на территории Российской Федерации, в целях рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов), полученных на приобретение или строительство жилья.

****За исключением ценных бумаг, приобретенных у контролируемой иностранной компании налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом такой иностранной компании, а также российским взаимозависимым лицом такого контролирующего лица, при условии, что доходы такой контролируемой иностранной компании от реализации указанных ценных бумаг и расходы в виде цены приобретения ценных бумаг исключаются из прибыли (убытка) этой иностранной компании на основании пункта 10 статьи 309.1 НК РФ.**

Примеры определения материальной выгоды

К пункту 1 таблицы. Организация выдала беспроцентный заем своему работнику на ремонт квартиры в сумме 500 000 руб. Начисление процентов начинается с 1 июня 2017 года. Датой получения дохода в виде экономии на процентах по полученным займам является последнее число каждого месяца. 2/3 от ключевой ставки ЦБ РФ на 30 июня составляет: $9\% \cdot \frac{2}{3} = 6\%$. Определяем доход в виде материальной выгоды за март 2016 года:

$500\,000 \text{ руб.} \cdot 6\% : 100 : 365 \cdot 30 \text{ дней} = 2466 \text{ руб.}$

Сумма налога = $2466 \text{ руб.} \cdot 35\% : 100 = 833 \text{ руб.}$

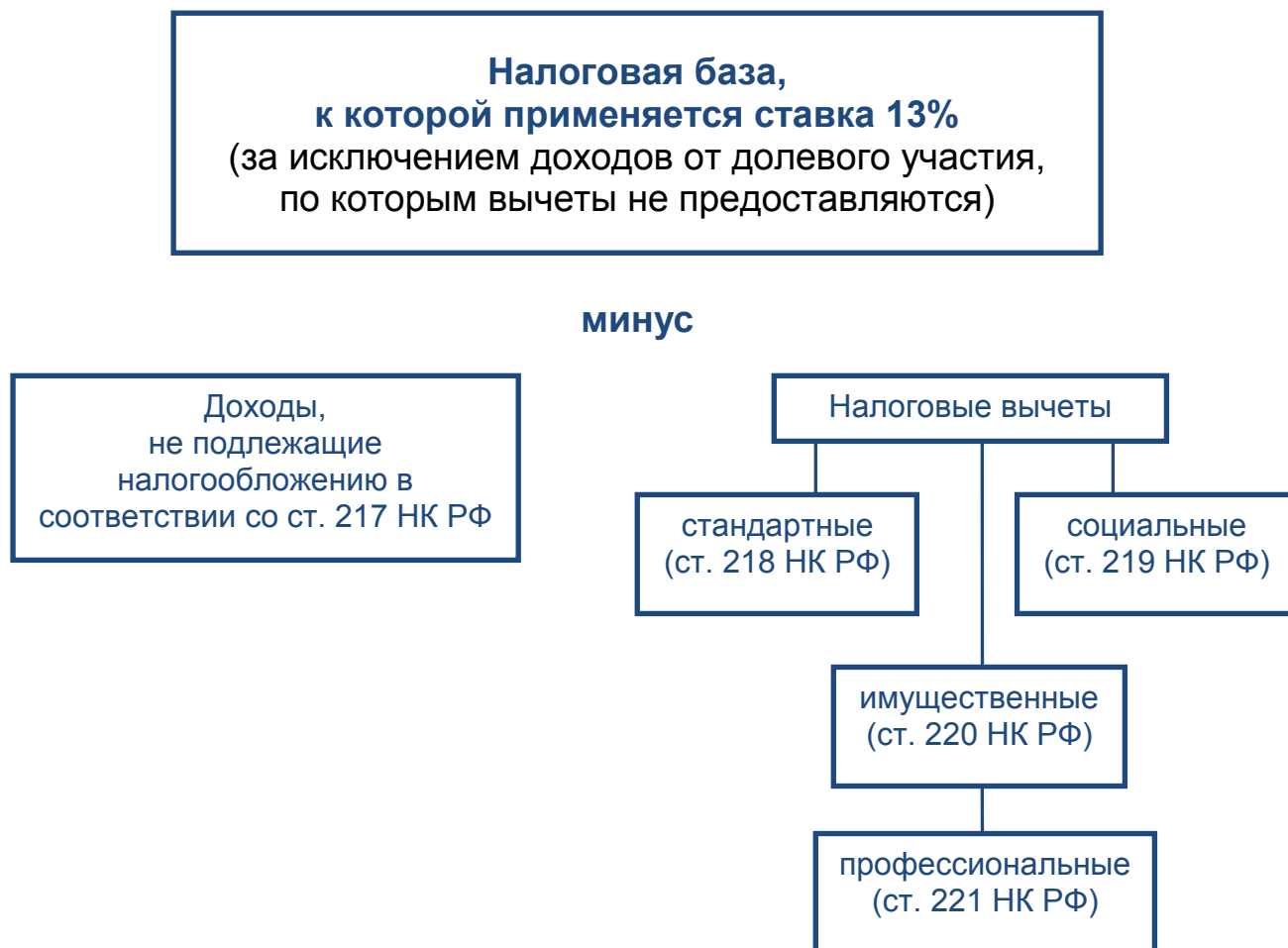
К пункту 2 таблицы. Торговая организация продала компьютер своему сотруднику, который является учредителем с долей в уставном капитале 25%, по цене 23 600 руб. с НДС. Такие же компьютеры реализуются обычным покупателям по цене 35 400 руб. с НДС. Материальная выгода составила 11 800 руб. ($35\,400 - 23\,600$). Указанный доход облагается по ставке 13%. Сумма налога составит 1534 руб.

К пункту 3 таблицы. Организация реализовала физическому лицу 100 акций Сбербанка России по цене 90 руб. за одну акцию. При этом рыночная цена в день совершения сделки составляла 98 руб. за акцию.

Материальная выгода составляет $(98 \text{ руб.} \cdot 100 \text{ шт.}) - (90 \text{ руб.} \cdot 100 \text{ шт.}) = 800 \text{ руб.}$ Указанный доход облагается по ставке 13%. Сумма налога составит 104 руб.

3.4. Налоговые вычеты

Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13% (кроме дивидендов), налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов:



Стандартные налоговые вычеты (ст. 218 НК РФ)

Отдельным категориям граждан предоставляется стандартный налоговый вычет в сумме 3000 или 500 руб. за каждый месяц (пп. 1 и 2 п.1 ст. 218 НК РФ). Указанные вычеты по сумме полученного дохода ограничений не имеют.

Вычет в сумме 3000 руб., в частности предоставляется:

- лицам, получившим или перенесшим лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;

- ставших инвалидами, получившими или перенесшими лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, из числа лиц,

принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1957 - 1958 годах

- инвалидам Великой Отечественной войны;

- инвалидам из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также других категорий инвалидов, приравненных по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих.

Вычет в сумме 500 руб., в частности, распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

- Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;

- участников Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав армии, и бывших партизан;

- лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 8 сентября 1941 года по 27 января 1944 года независимо от срока пребывания;

- бывших, в том числе несовершеннолетних, узников концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны;

- инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп.

Лица, имеющие право на указанные стандартные вычеты, имеют право на вычеты, предоставляемые гражданам, имеющим детей в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 218 НК РФ:

- налоговый вычет за каждый месяц налогового периода распространяется на родителя, супруга (супругу) родителя, усыновителя, на обеспечении которых находится ребенок, в следующих размерах:

- 1 400 рублей - на первого ребенка;

- 1 400 рублей - на второго ребенка;

- 3 000 рублей - на третьего и каждого последующего ребенка;

- 12 000 рублей - на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы;

- налоговый вычет за каждый месяц налогового периода распространяется на опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок, в следующих размерах:

- 1 400 рублей - на первого ребенка;

- 1 400 рублей - на второго ребенка;

3 000 рублей - на третьего и каждого последующего ребенка;

6 000 рублей - на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Налоговый вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет.

Налоговый вычет предоставляется в двойном размере единственному родителю (приемному родителю), усыновителю, опекуну, попечителю. Предоставление указанного налогового вычета единственному родителю прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления его в брак.

Налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщика (за исключением доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации), исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка 13% налоговым агентом, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 350 000 рублей.

Социальные налоговые вычеты

Налогоплательщик имеет право на получение следующих социальных налоговых вычетов:

1) в сумме доходов, перечисляемых на благотворительные цели в пределах 25% от дохода;

2) в сумме, уплаченной налогоплательщиком за свое обучение в образовательных учреждениях, а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет, налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях, - в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 рублей на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя);

3) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за медицинские услуги и за лекарственные препараты.

По дорогостоящим видам лечения по перечню, утверждаемому Правительством РФ, в медицинских организациях, у индивидуальных предпринимателей, осуществляющих медицинскую деятельность, сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов;

4) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде пенсионных взносов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному (заключенным) налогоплательщиком с негосударственным пенсионным фондом в свою пользу и (или) в пользу членов семьи и (или) близких родственников в соответствии с Семейным кодексом РФ, страховых взносов по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования, заключенному (заключенным) со страховой

организацией в свою пользу и страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни.

Общая сумма социального налогового вычета за свое обучение, медицинские услуги и взносы на пенсионное обеспечение не должна превышать 120000 руб. в год.

Вычеты на обучение и медицинское обслуживание может предоставить работодатель на основании уведомления налогового органа.

Имущественные налоговые вычеты

Налогоплательщик имеет право на получение следующих имущественных налоговых вычетов:

- вычет при продаже имущества и имущественных прав (п. 1 ст. 220 НК РФ);
- вычет при приобретении (строительстве) жилья и при приобретении земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доли (долей) в них (п. 2 ст. 220 НК РФ).

Вычет при продаже имущества

Имущественный налоговый вычет предоставляется:

- при продаже жилья и земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока, - в размере дохода, не превышающем в целом 1 000 000 рублей;
- при продаже иного недвижимого имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока, - в размере дохода не превышающем в целом 250 000 рублей;
- в размере доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи иного имущества (за исключением ценных бумаг), находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, не превышающем в целом 250 000 рублей.

Вместо получения указанного выше имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества.

При продаже доли (ее части) в уставном капитале общества, при выходе из состава участников общества, при передаче средств (имущества) участнику общества в случае ликвидации общества, при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества, при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве (по договору инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством) налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества (имущественных прав).

При отсутствии документально подтвержденных расходов на приобретение доли в уставном капитале общества имущественный налоговый вычет предоставляется в размере доходов, полученных налогоплательщиком в результате прекращения участия в обществе, не превышающем в целом 250 000 рублей за налоговый период.

С 1 января 2016 года ведена новая статья 217.1. НК РФ «Особенности освобождения от налогообложения доходов от продажи объектов недвижимого имущества».

Согласно этой статье освобождение от налогообложения доходов от продажи объектов недвижимого имущества, получаемых физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации производится при условии, что такой объект находился в собственности налогоплательщика в течение минимального предельного срока владения и более.

Минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет три года, если соблюдается хотя бы одно из следующих условий:

- право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком в порядке наследования или по договору дарения от физического лица, признаваемого членом семьи и (или) близким родственником этого налогоплательщика в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации;

- право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком в результате приватизации;

- право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком - плательщиком ренты в результате передачи имущества по договору пожизненного содержания с иждивением.

Во всех остальных случаях минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет пять лет.

Кроме того, с 1 января 2016 года впервые установлен контроль за ценой продажи физическими лицами объектов недвижимого имущества.

Если доходы налогоплательщика от продажи объекта недвижимого имущества меньше, чем кадастровая стоимость этого объекта по состоянию на 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на продаваемый объект, умноженная на коэффициент 0,7, в целях налогообложения налогом доходы от продажи принимаются равными кадастровой стоимости этого объекта по состоянию на 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности, умноженной на понижающий коэффициент 0,7.

Если кадастровая стоимость объекта недвижимого имущества, указанного в пункте 5 статьи 217.1 НК РФ, не определена по состоянию на 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на указанный объект, для целей налогообложения принимается фактическая цена продажи.

Пунктом 6 статьи 217.1 Федерального закона № 382-ФЗ субъектам Российской Федерации предоставлено право уменьшения вплоть до нуля:

- минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества;
- размера понижающего коэффициента к кадастровой стоимости проданного объекта.

Вычет при приобретении жилья предоставляется в размере фактических расходов, но не более 2 000 000 рублей. Кроме того, вычет предоставляется на сумму фактически уплаченных процентов по заемным средствам, полученным и использованным на приобретение (строительство) жилья, но не более 3 000 000 руб.

Профессиональные налоговые вычеты

В соответствии со статьей 220 НК РФ при исчислении налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 НК РФ право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют следующие категории налогоплательщиков:

- налогоплательщики, указанные в пункте 1 статьи 227 НК РФ (индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой) – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 «Налог на прибыль организаций».

Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Настоящее положение не применяется в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей;

- налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, - в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг);

- налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету по нормативу в процентах к сумме начисленного дохода.

Налогоплательщики реализуют право на получение профессиональных налоговых вычетов путем подачи письменного заявления налоговому агенту.

При отсутствии налогового агента профессиональные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщикам, указанным в статье 221 НК РФ, при подаче налоговой декларации по окончании налогового периода.

3.5. Особенности исчисления налога налоговыми агентами. Порядок и сроки уплаты налога налоговыми агентами. Отчетность налоговых агентов (ст. 226 НК РФ)

Российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога в бюджет.

Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка 13% за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан не позднее 1 марта года, следующего за налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме налога.

Важно!

Налогоплательщики, получившие доходы, сведения о которых представлены налоговыми агентами в налоговые органы в порядке, установленном пунктом 5 статьи 226 и пунктом 14 статьи 226.1 НК РФ, уплачивают налог не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом, на основании направленного налоговым органом налогового уведомления об уплате налога (п. 6 ст. 228 НК РФ)

В отношении доходов, сведения о которых представлены налоговыми агентами в налоговые органы за 2016 год, налогоплательщики, получившие такие доходы, уплачивают налог не позднее 1 декабря 2018 года на основании направленного налоговым органом налогового уведомления об уплате налога (п. 7 ст. 228 НК РФ).

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается в бюджет по месту учета налогового агента в налоговом органе.

Налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога в бюджет как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода.

При выплате налогоплательщику доходов в виде пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и в виде оплаты отпусков налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты.

В соответствии со статьей 230 НК РФ налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в регистрах налогового учета.

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налоговым агентом самостоятельно и должны содержать сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика, вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов, а также расходов и сумм, уменьшающих налоговую базу, в соответствии с кодами, утверждаемыми федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, суммы дохода и даты их выплаты, статус налогоплательщика, даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему Российской Федерации, реквизиты соответствующего платежного документа

Налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу, ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом по форме 2-НДФЛ.

С 2016 года работодатели должны представлять в налоговые органы ежеквартальные расчеты сумм НДФЛ в целом по всем физическим лицам за I квартал, полугодие и девять месяцев (не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом), за год (не позднее 1 апреля следующего года).

Форма расчета (6-НДФЛ), порядок ее заполнения и формат представления в электронной форме утверждены приказом ФНС России от 14 октября 2015 года № ММВ-7-11/450 (см. также письмо ФНС России от 13 ноября 2015 № БС-4-11/19829).

Расчеты представляются в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Налоговые агенты, у которых численность физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, менее 25 человек могут представлять расчеты на бумажном носителе.

Тема 4. Налог на прибыль организаций

Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль, одного из федеральных налогов, с 2002 г. регулируется главой 25 НК РФ.

За прошедшее время глава 25 НК РФ неоднократно подвергалась изменениям. Сложилась практика применения положений этой главы финансовыми, налоговыми органами и судами.

4.1. Плательщики налога на прибыль, объект налогообложения, налоговая база налоговый и отчетный периоды, налоговые ставки

Плательщиками налога на прибыль организаций признаются (ст. 246 НК РФ):

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

Организации, являющиеся ответственными участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признаются налогоплательщиками в отношении налога на прибыль организаций по этой консолидированной группе налогоплательщиков.

Не являются плательщиками налога на прибыль:

- ряд организаций, участвующих в подготовке и проведении Олимпийских игр в Сочи (до 1 января 2017 года);
- ряд организаций, участвующих в подготовке и проведении в России чемпионата мира по футболу.

Организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково», в течение 10 лет со дня получения ими статуса участников проекта имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков в порядке и на условиях, предусмотренных главой 25 НК РФ (ст. 246.1 НК РФ).

Объектом налогообложения является прибыль, которой в соответствии со статьей 247 НК РФ признается:

- для российских организаций - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ;
- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, - полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ;
- для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Доходы указанных налогоплательщиков определяются в соответствии со статьей 309 НК РФ.

Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению.

Общие принципы определения налоговой базы изложены в статье 274 НК РФ.

При этом важно отметить следующее:

- налогоплательщики, применяющие специальные режимы, налогообложения, при исчислении налоговой базы не учитывают доходы и расходы, относящиеся к этим режимам;
- при исчислении налоговой базы не учитываются доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу;
- по прибыли, облагаемой по разным ставкам, налоговая база определяется отдельно;
- доходы, полученные в натуральной форме, включая товарообменные операции, учитываются при определении налоговой базы исходя из цены сделки с учетом положений ст. 105.3 НК РФ;
- налоговая база определяется нарастающим итогом с начала налогового (отчетного) периода.

Если в отчетном (налоговом) периоде получен убыток – отрицательная разница между доходами и расходами, то налоговая база признается равной нулю, (п. 8 ст.274 НК РФ), а полученный убыток переносится на будущее в соответствии со статьей 283 НК РФ (см. [раздел 4.23 настоящего пособия](#)).

Перечень организаций, операций и видов деятельности, по которым налоговая база определяется с учетом особенностей, установленных главой 25 НК РФ, а также применяется ставка, отличная от 20%, или в особом порядке признается убыток, представлен в таблице:

п/п	Перечень организаций, операций и видов деятельности	Статья НК РФ
1	Доходы, получаемые от долевого участия в других организациях	275
2	Доверительное управление имуществом	276

3	Передача имущества в уставный (складочный) капитал организаций	277
4	Доходы, получаемые участниками простого товарищества	278
5.	Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками консолидированной группы налогоплательщиков	278.1
6.	Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора инвестиционного товарищества	278.2
5	Особенности определения налоговой базы при уступке (переуступке) права требования	279
6	Операции, связанные с реализацией основных средств	268 и 323
7	Особенности признания доходов и расходов обслуживающих производств и хозяйств	275.1
8	Операции с ценными бумагами	280 – 282
9	Особенности определения доходов и расходов банков	290 – 292
10	Особенности определения доходов и расходов страховых организаций	293 – 294
11	Особенности определения доходов и расходов негосударственных пенсионных фондов	295 – 296
12	Особенности определения доходов и расходов профессиональных участников рынка ценных бумаг	298 – 300
13	Особенности налогообложения срочных сделок	301 – 305
14	Налогообложение иностранных организаций	306 – 312

Ставки налога на прибыль установлены статьей 284 НК РФ.

Общая (основная) налоговая ставка для российских организаций составляет 20%.

Сумма налога на прибыль, исчисленная по такой ставке, распределяется по бюджетам следующим образом (п. 1 ст. 284 НК РФ):

в федеральный бюджет — 3 %;

в бюджет субъектов РФ — 17 %.

Законами субъектов РФ размер ставки может быть уменьшен для отдельных категорий налогоплательщиков в части сумм налога, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ, но не ниже 12,5% (абз. 4 п. 1 ст. 284 НК РФ).

Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, облагаются по ставкам:

- дивиденды от российских организаций – 15%;

- доходы от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок – 10%;

- все иные доходы – 20%.

Дивиденды, полученные российской организацией от российских и иностранных организаций облагаются по ставкам 0% и 13%.

Ставка 0% применяется при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50%-ным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50% общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов.

К налоговой базе, определяемой по операциям с отдельными видами долговых обязательств, применяются пониженные ставки 15%; 9%; и 0% (п. 4 ст. 284 НК РФ).

В частности, налоговая ставка в размере 15% с 1 января 2017 года применяется к доходам в виде процентов по облигациям российских организаций (за исключением облигаций иностранных организаций, признаваемых налоговыми резидентами Российской Федерации), которые на соответствующие даты признания процентного дохода по ним признаются обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, номинированным в рублях и эмитированным в период с 1 января 2017 года по 31 декабря 2021 года включительно.

Кроме того, по ставке 0% облагается, в частности:

- прибыль, полученная ЦБ РФ от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» (п. 5 ст. 284 НК РФ);

- прибыль, полученная организацией, получившей статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов инновационным центром «Сколково» в отношении прибыли, полученной после прекращения использования права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со статьей 246.1 НК РФ (п. 5.1 ст. 284 НК РФ);

- прибыль организаций, осуществляющих образовательную и (или) медицинскую деятельность, а также социальное обслуживание граждан (за исключением налоговой базы, налоговые ставки по которой установлены п. 3 и 4 ст. 284 Кодекса), с учетом особенностей, установленных статьей 284.1 НК РФ (п. 1.1 ст. 284 НК РФ).

Налоговая ставка 0% по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, установлена, в частности:

- для организаций - резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, а также организаций - резидентов туристско-рекреационных особых экономических зон, объединенных решением Правительства Российской Федерации в кластер*;

для организаций - участников региональных инвестиционных проектов;

- для организаций, получивших статус резидента территории опережающего социально-экономического развития либо статус резидента свободного порта Владивосток.

**Кластер-совокупность особых экономических зон одного типа или нескольких типов, которая определяется Правительством Российской Федерации и управление которой осуществляется одной управляющей компанией.*

Налоговый и отчетный периоды

Налоговым периодом является календарный год.

Отчетными периодами по налогу признаются I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (ст. 285 НК РФ).

Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Режим уплаты авансовых платежей исходя из фактической прибыли определяется налогоплательщиком и закрепляется в учетной политике на очередной налоговый период.

4.2. Порядок исчисления налога на прибыль и авансовых платежей

Сумма налога по итогам налогового периода и авансовых платежей по итогам отчетного периода определяется налогоплательщиком самостоятельно, кроме случаев, когда такая обязанность возлагается на налогового агента (ст. 286 НК РФ).

Налогоплательщики, избравшие в качестве отчетного периода квартал, полугодие и девять месяцев, в течение отчетного периода исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в следующем порядке.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в I квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во II квартале текущего налогового периода, принимается равной 1/3 суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в III квартале текущего налогового периода, принимается равной 1/3 разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам I квартала.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в IV квартале текущего налогового периода, принимается равной 1/3 разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей

исчислению. В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиками исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

При этом сумма авансовых платежей (сумма налога), подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей.

Налогоплательщик вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на эту систему уплаты авансовых платежей. При этом система уплаты авансовых платежей не может изменяться налогоплательщиком в течение налогового периода.

Указанный в предыдущем абзаце порядок применяется также и в случае перехода с уплаты ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли на уплату ежемесячных авансовых платежей в течение отчетного периода.

Пример расчета ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль представлен по форме листа 02 Декларации «Расчет налога на прибыль организаций».

Исходные данные: за первое полугодие 2016 года сумма авансового платежа налога на прибыль исходя из фактической прибыли составила 510 тыс. руб., в том числе за I кв. - 240 тыс. руб., за II кв. - 270 тыс. руб. Ежемесячные авансовые платежи на II кв. - 240 тыс. руб., на III кв. - 270 тыс. руб. Остальные показатели – в таблице.

Лист 02 декларации по налогу на прибыль (Фрагмент, совмещенный по отчетным (налоговым) периодам)

Показатели	Код строки	2016 год		2017 год		
		9 мес.	Год	1 кв.	1 полугод.	9 мес.
Сумма исчисленного налога - всего	180	750	1000	100	500	300
Сумма начисленных авансовых платежей	210	780*	990 (750+240)	240	200	900
Сумма налога к доплате	270	-	10		300	
Сумма налога к уменьшению	280	30		140		600
Сумма ежемесячных авансовых платежей на:	290	Строка 180 за текущий отчетный период минус строка 180 за предыдущий отчетный период				
- IV кв. 2016 г., а также на I кв. 2017г. (750 – 510 = 240 тыс. руб.)	-"	240	240			
- II кв. 2017 г.	-"			100		
- III кв. 2017 г. (500-100)	-"				400	
- IV кв. 2017 года и 1 кв.2018 г. (300 – 500 = отрицательная величина)	-"					-

*Из условий примера: сумма авансового платежа от фактической прибыли за 1 полугодие + авансовый платеж на 3 квартал: $(510 + 270 = 780 \text{ тыс. руб.})$.

Ряд организаций уплачивает только квартальные авансовые платежи исходя из фактической прибыли. Перечень таких организаций представлен в таблице.

Организации, которые могут уплачивать только квартальные авансовые платежи	Основание
Организации, у которых доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, за предыдущие четыре квартала не превысили в среднем 15 млн руб.	п. 3 ст. 286 НК РФ
Бюджетные учреждения (кроме театров, музеев, библиотек, концертных организаций)	
Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство	
Некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг)	
Участники простых товариществ, инвестиционных товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах	
Инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений	
Выгодоприобретатели по договорам доверительного управления	

Театры, музеи, библиотеки, концертные организации, являющиеся бюджетными учреждениями, не исчисляют и не уплачивают авансовые платежи. Указанные организации уплачивают налог на прибыль только за налоговый период.

Вновь созданные организации начинают уплачивать ежемесячные авансовые платежи по истечении полного квартала с даты их государственной регистрации (п. 6 ст. 286 НК РФ).

При этом вновь созданные организации уплачивают авансовые платежи за соответствующий отчетный период при условии, если выручка от реализации не превышала 5 миллионов рублей в месяц либо 15 миллионов рублей в квартал. В случае превышения указанных ограничений налогоплательщик начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором такое превышение имело место, уплачиваются ежемесячные авансовые платежи (п. 5 ст. 287 НК РФ).

Пример

Организация создана в феврале 2016 г. В I и II кварталах ежемесячные авансовые платежи не уплачиваются. Если в течение какого-то месяца выручка превысит 5 000 000 руб. или в целом за II квартал - 15 000 000 руб., то организация должна уплачивать ежемесячные авансовые платежи в III квартале. Сумма ежемесячного авансового платежа равна 1/3 суммы авансового платежа

от фактической прибыли за II квартал. Допустим, что во II квартале выручка составила: в апреле - 4 600 000 руб., в мае - 4 900 000 руб., в июне - 5 400 000 руб. Так как в июне выручка превысила 5 000 000 руб., то в III квартале необходимо уплачивать ежемесячные авансовые платежи в сумме 4 966 667 руб. $[(4\,600\,000 \text{ руб.} + 4\,900\,000 \text{ руб.} + 5\,400\,000 \text{ руб.}) : 3]$.

Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в IV квартале 2016 г. и I квартале 2017 г. равна 1/3 суммы авансового платежа от фактической прибыли за III квартал 2016 г.

По истечении полных четырех кварталов режим уплаты ежемесячных авансовых платежей на очередной квартал определяется исходя из средней выручки за четыре предшествующих квартала.

4.3. Сроки уплаты налога и авансовых платежей. Налоговая декларация

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного в статье 289 НК РФ для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период (ст. 287 НК РФ).

Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период.

Налоговые декларации (налоговые расчеты) в соответствии со статьей 289 НК РФ, представляются:

- по итогам налогового периода – не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- по итогам отчетного периода – не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Форма налоговой декларации утверждается ФНС России.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

Изложенный порядок уплаты налога и авансовых платежей по налогу установлен для налога, который исчисляется по ставке 20%.

Налог с доходов в виде дивидендов, процентов по государственным ценным бумагам и с доходов иностранных организаций из источников в Российской Федерации уплачивается в ином порядке, который изложен в соответствующих разделах.

4.4. Порядок уплаты налога на прибыль организациями, имеющими обособленные подразделения

Обособленное подразделение организации - это любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места на срок более одного месяца (ст. 11 НК РФ).

В соответствии со статьей 288 НК РФ налогоплательщики - российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей, а также сумм налога, исчисленного по итогам налогового периода, производят по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям.

Уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, производится налогоплательщиками - российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения, определяемой как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда, определяемых в соответствии со ст. 255 НК РФ) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенной в соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ, в целом по налогоплательщику.

При определении среднесписочной численности следует руководствоваться правилами, которые установлены в Указаниях по заполнению форм федерального статистического наблюдения, утвержденных Приказом Росстата от 26 октября 2015 года № 498 (ред. от 06.02.2017).

Если налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, то распределение прибыли по каждому из этих подразделений может не производиться. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта Российской Федерации, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта Российской Федерации. При этом налогоплательщик самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации, уведомив о принятом решении налоговые органы, в которых обособленные подразделения налогоплательщика стоят на налоговом учете.

В случае создания новых или ликвидации обособленных подразделений в течение текущего налогового периода налогоплательщик в течение 10 дней после окончания отчетного периода обязан уведомить налоговые органы на территории того субъекта Российской Федерации, в котором созданы новые или ликвидированы обособленные подразделения, о выборе того обособленного подразделения, через которое будет осуществляться уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации.

Пример

Организация, расположенная в Москве, имеет два обособленных подразделения на территории Московской и Тульской областей. Налоговая база за I кв. текущего года в целом по организации составила 3 000 тыс. руб. Данные о среднесписочной численности, остаточной стоимости основных средств и доле для распределения налоговой базы, рассчитанные в регистрах налогового учета, приведены в таблице 1.

Таблица 1

Показатели	Всего	В том числе:		
		головная организация	подразделение № 1	подразделение № 2
1	2	3	4	5
1. Среднесписочная численность:				
1.1. Количество человек	122	92	20	10
1.2. Удельный вес в процентах к итогу	100,0	75,4	16,4	8,2
2. Остаточная стоимость основных средств:				
2.1. Тысяч рублей	3465	2965	300,5	199,5
2.2. Удельный вес в процентах к итогу	100,0	85,57	8,67	5,76
3. Доля для распределения налоговой базы (с. 1.2 + с. 2.2) : 2	100,0	80,48	12,54	6,98

Только после того, как определены доли (средний удельный вес) для распределения налоговой базы, можно заполнить Приложение 5 «Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль организаций в бюджет субъекта Российской Федерации организацией, имеющей обособленные подразделения» к листу 02 «Расчет налога на прибыль» декларации (табл. 2).

Приложение 5 заполняется на отдельных листах для головной организации и всех обособленных подразделений, по месту нахождения которых уплачиваются авансовые платежи и налог на прибыль.

В нашем примере нужно заполнить три отдельных листа. Для наглядности совместим три расчета в таблице 3, используя форму Приложения 5 к листу 02.

Таблица 2

Приложение 5 к листу 02 за 1 квартал (фрагмент)

Показатели	Код строки	В том числе:		
		головная организация	подразделение № 1	подразделение № 2
1	2	3	4	5
Налоговая база в целом по организации	030	3000	3000	3000
Доля налоговой базы, %	040	80,48	12,54	6,98
Налоговая база исходя из доли	050	2414,4	376,2	209,4
Ставка налога в бюджет субъекта Российской Федерации, %	060	17	14	17
Сумма налога	070	410,45	52,67	35,60
Начислено налога в бюджет субъекта Российской Федерации	080			
Сумма налога к доплате	100	410,45	52,67	35,60
Сумма налога к уменьшению	110			
Ежемесячные авансовые платежи в квартале, следующем за отчетным периодом	120	401,37	62,54	34,81

Сумма данных по строке 070 Приложения 5 по организации без входящих в нее обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению (группе обособленных подразделений) $(410,45 + 52,67 + 35,60 = 524,9)$ равна сумме, отражаемой по строке 200 листа 02.

Таблица 3

Лист 02 «Расчет налога на прибыль» за I квартал (фрагмент)

Показатели	Код строки	Сумма (тыс. руб)
Налоговая база для исчисления налога	120	3000
В том числе в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений абзацев 4, 5 и 6 п.1 ст.284 НК РФ)	130	376,2
Ставка налога на прибыль – всего, %.	140	
В том числе:		
в федеральный бюджет	150	3,0
в бюджет субъекта Российской Федерации	160	17,0
в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений абзацев 4, 5 и 6 п.1 ст.284 НК РФ)	170	14,0

Сумма исчисленного налога на прибыль – всего	180	584,9
В том числе:		
в федеральный бюджет (с.120 · с.150:100)	190	90,0
в бюджет субъекта Российской Федерации (с.120 – с.130) · с.160 : 100 + (с.130 · с.170 : 100)	200	498,72,9
Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период, всего	210	-
В том числе:		
в федеральный бюджет	220	-
в бюджет субъекта Российской Федерации	230	-
Сумма налога на прибыль к доплате		
в федеральный бюджет	270	90,0
в бюджет субъекта Российской Федерации	271	498,72
Сумма налога на прибыль к уменьшению		
в федеральный бюджет	280	-
в бюджет субъекта Российской Федерации	281	-
Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих к уплате в квартале, следующем за текущим отчетным периодом	290	498,72
В том числе:		
в федеральный бюджет	300	60,0
в бюджет субъекта Российской Федерации	310	524,9

Сумма авансового платежа, подлежащего уплате во II квартале в бюджеты субъектов Российской Федерации, указанная в строке 310, подлежит распределению, исходя из доли, указанной в строке 040 Приложения № 5 к Декларации:

- по головной организации: $498,72 \cdot 80,48 : 100 = 401,37$
- по обособленному подразделению № 1 : $498,72 \cdot 12,54 = 62,54$
- по обособленному подразделению № 2 : $498,72 \cdot 6,98 = 34,81$.

Полученные суммы переносятся в строку 120 Приложения 5 за I квартал.

С 01.01.2012 г. статья 288 НК РФ дополнена положениями, регулирующими порядок уплаты налога на прибыль консолидированной группой налогоплательщиков.

Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков определяет величину прибыли, приходящейся на каждого из участников и на каждое из их обособленных подразделений, по аналогии с порядком, применяемым налогоплательщиками, имеющими обособленные подразделения.

Ответственный участник производит исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей и налога по итогам налогового периода по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по участникам этой группы и их обособленным подразделениям.

Суммы налога (авансовых платежей), подлежащие зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, приходящиеся на каждого из участников консолидированной группы налогоплательщиков и на каждое из их обособленных подразделений, исчисляются по налоговым ставкам, действующим на территориях, где расположены соответствующие участники консолидированной группы налогоплательщиков и (или) их обособленные подразделения.

4.5. Классификация доходов и расходов, методы их определения и порядок признания. Нормируемые расходы

Общие принципы признания доходов установлены статьей 248 НК РФ.

В соответствии с указанной статьей доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с Кодексом налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав). К таким налогам относятся НДС и акцизы (косвенные налоги).

Полученные налогоплательщиком доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях.

Полученные налогоплательщиком доходы, стоимость которых выражена в условных единицах, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях.

Пересчет указанных доходов производится налогоплательщиком в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания доходов в соответствии со статьями 271 и 273 НК РФ.

В целях применения главы 25 НК РФ суммы, отраженные в составе доходов налогоплательщика, не подлежат повторному включению в состав его доходов.

Классификация доходов

Доходы	Учитываемые для целей налогообложения	Доходы от реализации (ст. 249 НК РФ)
		Внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ)
	Не учитываемые для целей налогообложения (ст. 251 НК РФ)	

В соответствии со статьей 249 НК РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. В зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов поступления, связанные

с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются для целей настоящей главы в соответствии со статьей 271 (метод начислений) или статьей 273 (кассовый метод).

Перечень внереализационных доходов (доходов, не связанных с реализацией) установлен статьей 250 НК РФ.

К ним, в частности, относятся доходы:

- от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации;

- в виде положительной курсовой разницы по операциям с иностранной валютой, а также от переоценки имущества в виде валютных ценностей, требований и обязательств, кроме полученных и выданных авансов;

- в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;

- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

- в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в статье 251 НК РФ;

- в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств и другие доходы.

Перечень доходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли установлен статьей 251 НК РФ, к которым, в частности, относятся доходы:

- в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

- в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

- в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером);

- в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав в размере их денежной оценки, которые переданы хозяйственному обществу или товариществу в целях увеличения чистых активов, в том числе путем формирования добавочного капитала и (или) фондов, соответствующими акционерами или участниками;

- в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества;

- при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

- в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору (за исключением комиссионного, агентского или иное аналогичного вознаграждения);

- в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;

- в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации;
- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации и другие доходы.

Общие принципы признания расходов установлены статьей 252 НК РФ.

Согласно указанной статье Кодекса расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Затраты являются обоснованными, если они связаны с деятельностью, направленной на получение дохода.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные первичными документами.

Классификация расходов

Расходы	Учитываемые для целей налогообложения	Расходы, связанные с реализацией (ст. 253 - 264 НК РФ)
		Внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ)
	Не учитываемые для целей налогообложения (ст. 270 НК РФ)	

Расходы связанные с реализацией группируются по двум принципам.

I. В соответствии со статьей 253 НК РФ - по статьям и элементам затрат:

- материальные расходы;

- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

II. Расходы распределяются на прямые и косвенные.

Для организаций, занятых производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг в соответствии со статьей 318 НК РФ к прямым, в частности, могут быть отнесены:

- затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) (пп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ);

- затраты на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика (пп. 4 п. 1 ст. 254 НК РФ);

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Налогоплательщик самостоятельно определяет перечень прямых расходов в учетной политике.

К косвенным относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных.

Косвенные расходы в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг. Иными словами, к расходам текущего периода можно отнести только ту часть прямых расходов, которая приходится на реализованную в этом отчетном периоде продукцию. Оставшиеся прямые расходы формируют стоимость незавершенного производства.

Исключением являются случаи, когда деятельность организации связана с оказанием услуг. Такие организации вправе всю сумму прямых затрат отчетного (налогового) периода относить на уменьшение доходов от производства и реализации данного периода. Это право необходимо закрепить в учетной политике.

Порядок оценки остатков незавершенного производства

В соответствии со статьей 319 НК РФ налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на незавершенное

производство (НЗП) и на изготовленную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги). Выбранный метод устанавливается в учетной политике для целей налогообложения и должен применяться не менее двух налоговых периодов.

Один из методов оценки НЗП по продукции собственного производства может быть основан на данных бухгалтерского учета и сформулирован следующим образом:

«Остаток НЗП в налоговом учете определяется исходя из доли, рассчитываемой как отношение остатка НЗП в бухгалтерском учете на конец месяца к сумме остатка НЗП на начало месяца и прямых расходов в бухгалтерском учете за отчетный месяц».

Пример

Остаток НЗП на 1 января текущего года:

- в бухгалтерском учете – 500 тыс. руб.;
- в налоговом учете – 400 тыс. руб.

Сумма прямых расходов за январь текущего года:

- в бухгалтерском учете – 3000 тыс. руб.;
- в налоговом учете – 2800 тыс. руб.

Остаток НЗП на 1 февраля текущего года:

- в бухгалтерском учете – 600 тыс. руб.;
- в налоговом учете – необходимо определить.

1. Определяем долю (K) остатка НЗП в бухгалтерском учете на 1 февраля текущего года в объеме прямых расходов января текущего года с учетом переходящего остатка НЗП на 1 января текущего года:

$$K = 600 \text{ тыс. руб.} : (500 \text{ тыс. руб.} + 3000 \text{ тыс. руб.}) = 0,171.$$

2. Определяем сумму остатка НЗП в налоговом учете на 1 февраля текущего года:

$$\text{НЗП} = K \cdot (\text{НЗП на 1 января текущего года} + \text{прямые расходы за январь}) = 0,171 \cdot (400 \text{ тыс. руб.} + 2800 \text{ тыс. руб.}) = 547,2 \text{ тыс. руб.}$$

Конец примера.

Указанный расчет осуществляется по каждому виду продукции.

Налогоплательщик может использовать и иные методы оценки НЗП, в том числе методы, которые были предусмотрены в статье 319 НК РФ до 2005 г.:

- для налогоплательщиков, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья, сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП в доле, соответствующей доле таких остатков в исходном сырье (в количественном выражении), за минусом технологических потерь;

- для налогоплательщиков, производство которых связано с выполнением работ (оказанием услуг), сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП

пропорционально доле незавершенных (или завершенных, но не принятых на конец текущего месяца) заказов на выполнение работ (оказание услуг) в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов на выполнение работ (оказание услуг);

- для прочих налогоплательщиков сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП пропорционально доле прямых затрат в плановой (нормативной, сметной) стоимости продукции.

Для организаций, занятых в оптовой и розничной торговле статьей 320 НК РФ предусмотрен особый порядок распределения расходов на прямые и косвенные.

В течение текущего месяца формируются издержки обращения в соответствии с главой 25 НК РФ. При этом в сумму издержек обращения включаются также расходы налогоплательщика - покупателя товаров на доставку этих товаров, складские расходы и иные расходы текущего месяца, связанные с приобретением, если они не учтены в стоимости приобретения товаров, и реализацией этих товаров. К издержкам обращения не относится стоимость приобретения товаров по цене, установленной условиями договора.

Налогоплательщик имеет право сформировать стоимость приобретения товаров с учетом расходов, связанных с приобретением этих товаров. Указанная стоимость товаров учитывается при их реализации. Стоимость приобретения товаров, отгруженных, но не реализованных на конец месяца, не включается налогоплательщиком в состав расходов, связанных с производством и реализацией, до момента их реализации.

Порядок формирования стоимости приобретения товаров определяется налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и применяется в течение не менее двух налоговых периодов.

Расходы текущего месяца разделяются на прямые и косвенные.

К прямым расходам относятся стоимость приобретения товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика - покупателя товаров в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения указанных товаров. Все остальные расходы, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со статьей 265 НК РФ, осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца. Сумма прямых расходов в части транспортных расходов (вариант, когда транспортные расходы по завозу на склад не включены в их стоимость), относящаяся к остаткам нерезализованных товаров, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца.

Пример

На начало текущего месяца стоимость остатка товаров составила 2 000 тыс. руб., транспортных расходов на остаток товара 50 тыс. руб. В текущем месяце: стоимость приобретенных товаров составила 3 000 тыс. руб., реализованных - 3 400 тыс. руб. и сумма транспортных расходов по завозу

товаров - 120 тыс. руб. Остаток нереализованных товаров на конец текущего месяца составил 1 600 тыс. руб.

Определяем сумму транспортных расходов, приходящуюся на нереализованные товары на конец месяца:

$$[(50 \text{ тыс. руб.} + 120 \text{ тыс. руб.}) : (2\,000 \text{ тыс. руб.} + 3\,000 \text{ тыс. руб.})] * 1\,600 \text{ тыс. руб.} = 54,4 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма транспортных расходов на товары, реализованные в текущем месяце составляют 115,6 тыс. руб. (170 тыс. руб. - 54,4 тыс. руб.)

Конец примера.

В соответствии со статьей 268 НК РФ стоимость товаров при их реализации в соответствии с учетной политикой признается одним из следующих способов:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

До 1 января 2015 года кроме перечисленных способов оценки товаров при их реализации использовался способ по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО).

К внереализационным расходам в соответствии со статьей 265 НК РФ, в частности, относятся:

- расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида с учетом особенностей, предусмотренных статьей 269 НК РФ;

- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, за исключением отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки выданных (полученных) авансов;

- расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам;

- расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, по объектам амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется линейным методом;

- расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;

- судебные расходы и арбитражные сборы;

- расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;

- расходы на проведение собраний акционеров (участников, пайщиков), в частности расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимой для проведения собраний информации, и иные расходы, непосредственно связанные с проведением собрания;

- расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок;

- убытки, приравниваемые к внереализационным расходам:

- в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде;
- суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва;
- расходы в виде 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.

Перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли установлен статьей 270 НК РФ, к которым, в частности, относятся расходы:

- в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;

- в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), процентов, подлежащих уплате в бюджет в соответствии со статьей 176.1 НК РФ, а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством Российской Федерации предоставлено право наложения указанных санкций;

- в виде вноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество, в инвестиционное товарищество;

- в виде суммы налога, а также суммы платежей за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сбросы загрязняющих веществ в составе сточных вод в водные объекты, осуществляемые с превышением нормативов допустимых сбросов, за размещение отходов производства и потребления с превышением установленных лимитов на их размещение;

- в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение таких заимствований;

- в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

- в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей, если иное не предусмотрено настоящей главой;

- в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);

- в виде сумм материальной помощи работникам;

- в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога и др.

Порядок признания доходов и расходов

Главой 25 НК РФ предусмотрено два метода признания доходов и расходов – метод начисления и кассовый метод.

Организации (за исключением банков) имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС не превысила 1 млн. руб. за каждый квартал (ст. 273 НК РФ).

При кассовом методе доходы и расходы признаются при условии оплаты (погашения соответственно дебиторской или кредиторской задолженности).

При методе начисления доходы и расходы признаются в том периоде, к которому они относятся, как правило, независимо от оплаты.

Порядок признания доходов при методе начисления установлен статьей 271 НК РФ и приведен в таблице для некоторых видов доходов:

Вид дохода	Дата признания
Доходы от реализации (кроме объектов недвижимости)	Дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемой в соответствии с пунктом 1 статьи 39 (по товарам - дата перехода права собственности к покупателю; по работам - дата передачи результатов работ заказчику; по услугам - дата оказания услуг)
Доход от реализации недвижимого имущества	Дата передачи недвижимого имущества приобретателю этого имущества по передаточному акту или иному документу о передаче недвижимого имущества
Доходы в виде: - безвозмездно полученных денежных средств; - процентов, начисляемых на сумму требований конкурсного кредитора в соответствии с законодательством о несостоятельности (банкротстве)	Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика

Доходы в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций	При выплате денежными средствами - дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика. При получении недвижимости в счет выплаты дивидендов - на дату получения недвижимости по передаточному акту или иному документу, подтверждающему передачу имущества. При получении иного имущества (в том числе ценных бумаг) - на дату перехода права собственности
Доход в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба)	Дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда
Проценты по договорам займа или иным аналогичным договорам (включая долговые обязательства, оформленные ценными бумагами), срок действия которых приходится более чем на один отчетный (налоговый) период	Последний день каждого месяца соответствующего отчетного (налогового) периода независимо от даты (сроков) его выплаты, предусмотренных договором. При погашении долга - дата погашения
Доходы от сдачи имущества в аренду, в виде лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности; в виде иных аналогичных доходов	Дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода

Порядок признания расходов при методе начисления установлен статьей 272 НК РФ. В таблице приводятся даты признания некоторых видов расходов.

Вид расхода	Дата признания
Материальные расходы	Дата передачи в производство сырья и материалов - в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги). Дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) - для услуг (работ) производственного характера.

Амортизация	Ежемесячно
Расходы на оплату труда	Ежемесячно исходя из суммы начисленных в соответствии со статьей 255 НК РФ расходов на оплату труда.
Расходы в виде: - сумм комиссионных сборов; - расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги); - арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество; - иных подобных расходов	Дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода
Расходы в виде: - сумм выплаченных подъемных; компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов; - процентов, начисляемых на сумму требований конкурсного кредитора в соответствии с законодательством о несостоятельности (банкротстве)	Дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) налогоплательщика
Расходы: - на командировки; - на содержание служебного транспорта; - на представительские расходы; - на иные подобные расходы.	Дата утверждения авансового отчета

Нормируемые расходы

Отдельные виды расходов в целях налогообложения прибыли учитываются в пределах лимитов (нормативов).

Наиболее часто встречающиеся виды таких расходов приведены в таблице.

Вид расхода	В каком размере расход можно учесть
Взносы по договорам добровольного личного страхования, которые предусматривают оплату страховщиками медицинских расходов работников, а также оплата медицинских услуг за своих работников по договору с медицинскими учреждениями, имеющими лицензию	В размере, не превышающем 6% от суммы расходов на оплату труда (абз. 9 п. 16 ст. 255 НК РФ)

Взносы по договорам добровольного личного страхования, которые предусматривают выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица	В размере не более 15 000 руб. в год на каждого работника исходя из отношения общей суммы взносов по всем указанным договорам к количеству застрахованных работников (абз. 10 п. 16 ст. 255 НК РФ)
Расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения	В размере, не превышающем 3% от суммы расходов на оплату труда (п. 24.1 ст. 255 НК РФ)
Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов	В пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92: - легковые автомобили с рабочим объемом двигателя: • до 2000 куб. см включительно - 1200 (руб. в месяц); • свыше 2000 куб. см - 1500 (руб. в месяц); - мотоциклы - 600 (руб. в месяц)
Представительские расходы	В размере, не превышающем 4% от расходов на оплату труда за отчетный (налоговый) период (пп. 22 п. 1; абз. 3 п. 2 ст. 264 НК РФ)
Отдельные виды рекламы	В размере, не превышающем 1% выручки от реализации (абз. 5 п. 4 ст. 264 НК РФ)
Сумма расходов на создание резерва по сомнительным долгам	Не более 10% от наибольшей величины: - от выручки за предыдущий налоговый период; - или от выручки текущего отчетного (налогового) периода. (пп. 3 п. 4 ст. 266 НК РФ)

4.6. Амортизируемое имущество: понятие, первоначальная стоимость и ее изменение, сроки и методы начисления амортизации, амортизационная премия, выбытие амортизируемого имущества

Понятие амортизируемого имущества

В соответствии со статьей 256 НК РФ амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 руб.

Амортизируемым имуществом признаются основные средства, капитальные вложения в арендованные объекты основных средств в форме неотделимых

улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.

К амортизируемому имуществу (правам) относятся нематериальные активы.

Первоначальная стоимость основного средства

Согласно пункту 1 статьи 257 НК РФ, первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, либо выявлено в результате инвентаризации, - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пп. 8 и 20 ст. 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных Кодексом.

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с Кодексом.

Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям (п. 2 ст. 257 НК РФ).

Определение срока полезного использования

Срок полезного использования основных средств определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями статьи 258 НК РФ и с учетом Классификации основных средств, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 № 1 (далее - Классификация основных средств).

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

Приобретенные организацией объекты амортизируемого имущества, бывшие в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую они были включены у предыдущего собственника (п. 12 ст. 258 НК РФ).

Важно!

В соответствии с позицией судебных инстанций, если предыдущий собственник неправильно определил группу, то новый собственник должен исправить допущенную ошибку, а не повторять ее (Определение Верховного Суда РФ от 13.09.2016 № 304-КГ16-11024 по делу № А27-10958/2015, от 01.04.2015

№ 304-КГ15-1793 по делу № А45-1386/2014, Постановление АС ЗСО от 11.12.2014 № Ф04-12840/2014 по делу № А451386/2014).

Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным сроку его полезного использования, определяемому Классификацией основных средств или превышающим этот срок, налогоплательщик вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования основного средства после реконструкции, достройки дооборудования, но в пределах максимального срока для соответствующей группы. Если срок его полезного использования не увеличился, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из срока, обусловленного договорами. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на срок полезного использования, равный 10 годам (но не более срока деятельности налогоплательщика).

При этом налогоплательщик вправе самостоятельно определить срок полезного использования нематериальных активов (кроме товарных знаков), который не может быть менее двух лет.

Методы начисления амортизации

В главе 25 НК РФ предусмотрено два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный (п. 1 ст. 259 НК РФ).

При этом необходимо учитывать следующее:

- метод начисления амортизации должен быть единым в отношении всех объектов амортизируемого имущества. Из этого правила есть одно исключение. При нелинейном методе амортизации в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств и нематериальных активов, которые входят в восьмую - десятую амортизационные группы, нужно применять линейный метод амортизации (п. 3 ст. 259 НК РФ);

- выбранный метод начисления амортизации закрепляется в учетной политике для целей налогообложения (абз. 4 п. 1 ст. 259 НК РФ);

- метод начисления амортизации можно изменить с начала очередного налогового периода (абз. 4 п. 1 ст. 259 НК РФ). Однако перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации можно не чаще одного раза в пять лет. Для обратного перехода такого ограничения не установлено.

Линейный метод

Ежемесячная сумма амортизации при линейном методе рассчитывается по каждому объекту как произведение первоначальной (восстановительной) стоимости объекта и нормы амортизации, определенной для данного объекта (п. 2 ст. 259.1 НК РФ).

Норма амортизации определяется по формуле:

$$K = (1 / n) \cdot 100\%,$$

где К – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

п – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, определенный в соответствии с Классификацией и выраженный в месяцах.

Нелинейный метод

При нелинейном методе ежемесячная сумма амортизации рассчитывается не отдельно по каждому объекту имущества (как при линейном методе), а по амортизационной группе (подгруппе) в целом (ст. 258, п. 2 ст. 259 НК РФ).

На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс (п. 2 ст. 259.2 НК РФ). Суммарный баланс рассчитывается как сумма остаточной стоимости всех объектов амортизируемого имущества, которые относятся к данной амортизационной группе (подгруппе) (п. 2 ст. 259.2; п. 1, 3 ст. 322 НК РФ).

По зданиям, сооружениям, передаточным устройствам и нематериальным активам, которые относятся к восьмой - десятой амортизационным группам, амортизация начисляется только линейным методом (п. 3 ст. 259 НК РФ).

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число каждого последующего месяца (абз. 2 п. 2 ст. 259.2 НК РФ). Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации (п. 4 ст. 259.2 НК РФ) и увеличивается при приобретении новых объектов, а также при изменении первоначальной стоимости.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется по следующей формуле:

$$A = B \cdot (k / 100\%),$$

где А – сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

В – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);
к – норма амортизации (в процентах) для соответствующей амортизационной группы (подгруппы), установленная пунктом 5 статьи 259.2 НК РФ:

Амортизационная группа	Норма амортизации k	Амортизационная группа	Норма амортизации k
первая	4,3 %;	шестая	1,8%
вторая	8,8%	седьмая	1,3%
третья	5,6%	восьмая	1,0%
четвертая	3,8%	девятая	0,8%
пятая	2,7%	десятая	0,7%

Остаточная стоимость объектов, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, определяется по формуле (абз. 11 п. 1 ст. 257 НК РФ):

$$S_n = S \cdot (1 - 0,01 \cdot k)^n ,$$

где S_n - остаточная стоимость объектов ОС по истечении n месяцев после их включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);

S – первоначальная (восстановительная) стоимость ОС;

n – количество полных месяцев, прошедших со дня включения ОС в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня их исключения из этой группы (подгруппы). Причем из указанного периода нужно исключить период, исчисленный в полных месяцах, в течение которого такие объекты не амортизировались на основании пункта 3 статьи 256 НК РФ (т.е. были переданы (получены) в безвозмездное пользование, переведены на консервацию, реконструкцию и модернизацию);

k – норма амортизации (в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента согласно ст. 259.3 НК РФ), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Пример

Приобретено основное средство, которое относится к третьей амортизационной группе. Норма амортизации 5,6%. Первоначальная стоимость составляла 1 000 000 руб. Начало амортизации- январь текущего года. В июне текущего года основное средство было реализовано.

Определяем остаточную стоимость через 6 месяцев:

$$S_6 = 1\,000\,000 \text{ руб.} \cdot (1 - 0,01 \cdot 5,6)^6 = 1\,000\,000 \cdot 0,708 = 708\,000 \text{ руб.}$$

Статьей 259.3 НК РФ предусмотрены повышающие коэффициенты к норме амортизации для отдельных видов основных средств или организаций.

Единовременное признание части капитальных затрат (далее – амортизационная премия)

В соответствии с пунктом 9 статьи 258 НК РФ налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к 3 - 7-й амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10% (не более 30% - в отношении основных средств, относящихся к 3 – 7-й амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 НК РФ.

Если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к 3 – 7-й амортизационным группам) первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода, а суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп) (изменяют первоначальную стоимость объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии со ст. 259 НК РФ) за вычетом не более 10% (не более 30% - в отношении основных средств, относящихся к 3 – 7-й амортизационным группам) таких сумм.

В случае реализации основного средства взаимозависимому лицу ранее чем по истечении пяти лет с момента введения в эксплуатацию основных средств, в отношении которых были применены положения абзаца второго настоящего пункта, суммы расходов, включенных в состав расходов очередного отчетного (налогового) периода в соответствии с абзацем вторым пункта 4 статьи 258 НК РФ, подлежат восстановлению и включению в налоговую базу по налогу (абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ).

Пример

Приобретено основное средство, относящееся к 3-й амортизационной группе. Первоначальная стоимость составляет 1 000 000 руб. без НДС. Срок полезного использования 50 месяцев. Через 40 месяцев основное средство продано.

№ п/п	Показатели	Амортизационная премия:	
		восстанавливается	не восстанавливается
1	2	3	4
Вариант 1 - реализация с прибылью			
1	Первоначальная стоимость	1 000 000	
2	Амортизационная премия 30%	300 000	

3	Первоначальная стоимость за минусом амортизационной премии (стр. 1 – стр. 2)	700 000	
4	Сумма ежемесячной амортизации (стр. 3 · 1/ 50)	14 000	
5	Сумма накопленной амортизации за 40 мес. на дату реализации (стр. 4 · 40 мес.)	560 000	
6	Продажная цена без НДС	600 000	
7	Остаточная стоимость: для графы 3 (стр.3–стр.5+с.9; ст.268, п.1 абз. 2) для графы 4(с.3-с.5; ст.268, п.1 абз. 1)	440 000	140 000
8	Результат от реализации (стр.5 – стр.6)	160 000	460 000
9	Сумма восстановленной амортизационной премии, включаемая в доход	300 000	-
10	Налоговая база в момент реализации (стр.8+стр.9)	460 000	460 000
Вариант 2 - реализации с убытком (в варианте 1 меняем показатель строки 6)			
6	Продажная цена без НДС	100 000	
7	Остаточная стоимость: для графы 3 (стр.3–стр.5+с.9; ст.268, п.1 абз. 2) для графы 4(с.3-с.5; ст.268, п.1 абз. 1)	440 000	140 000
8	Результат от реализации (стр.5 – стр.6)	-340 000	-40 000
	При реализации с убытком налоговая база =0	-	-
9	Сумма восстановленной амортизационной премии, включаемая в доход	300 000	-
10	Налоговая база в момент реализации (стр.8+стр.9)	300 000	-

С месяца, следующего за месяцем реализации, полученный убыток учитывается ежемесячно в составе прочих расходов равномерно в течение оставшегося срока полезного использования, который составляет в примере 10 месяцев:

- в варианте 1 по 34 000 руб.,
- в варианте 2 по 4 000 руб.

Конец примера.

Списание недоамортизированных основных средств и нематериальных активов

Согласно подпункту 8 пункта 1 статьи 268 НК РФ в состав внереализационных расходов единовременно включаются расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества).

Расходы в виде сумм недоначисленной амортизации включаются в состав внереализационных расходов по объектам амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется линейным методом.

Объекты амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется нелинейным методом, выводятся из эксплуатации в порядке, установленном пунктом 13 статьи 259.2 НК РФ. По истечении срока полезного использования объекта амортизируемого имущества налогоплательщик может исключить данный объект из состава амортизационной группы (подгруппы) без изменения суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) на дату вывода этого объекта амортизируемого имущества из ее состава. При этом начисление амортизации исходя из суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) продолжается. Другими словами убыток от списания объекта при нелинейном методе начисления амортизации признается через начисление амортизации в составе суммарной остаточной стоимости до истечения срока полезного использования.

Вторичные материально- производственные запасы, которые могут быть использованы, принимаются к учету с одновременным включением в состав внереализационных доходов независимо от метода начисления амортизации (п. 13 ст. 250 НК РФ).

Датой признания указанных расходов (убытка) при линейном методе начисления амортизации и доходов в виде полученных материалов и иного имущества является дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества, оформленного в соответствии с требованиями к бухгалтерскому учету (пп. 8 п. 4 ст. 271 НК РФ).

Важно!

Если объект не используется, но не ликвидирован, признать расходы (убыток) нельзя. Доходы и расходы признаются одновременно- на дату подписания акта о ликвидации (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 26.02.2010 г. № А27-662/2009, ФАС Северо-Западного округа от 31.05.2012 г. по делу № А56-44993/2011, АС Московского округа от 29.06.2016 г. № Ф05-8466/16 по делу № А40-158373/2014 и др.).

4.7. Расходы на ремонт основных средств и порядок формирования резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств

Согласно статье 260 НК РФ расходы на ремонт основных средств могут учитываться в целях налогообложения прибыли по двум вариантам: по фактическим затратам или путем создания резерва.

Расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств налогоплательщики вправе создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств в соответствии с порядком, установленным статьей 324 НК РФ.

Отчисления в резерв осуществляются исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения.

Совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств.

При этом предельная сумма резерва предстоящих расходов на указанный ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последнее число соответствующего отчетного (налогового) периода.

При создании резерва сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списывается за счет средств указанного резерва.

Если на конец года фактические затраты превысили сумму созданного резерва, превышение включается в состав прочих расходов.

Если резерв оказался больше фактических расходов, разница включается в состав внереализационных доходов (п. 7 ст. 250 НК РФ).

Превышение фактических расходов на ремонт над созданным в течение года резервом, включается в состав прочих расходов единовременно на дату окончания налогового периода.

Важно!

В течение года в отчетных периодах превышение фактических расходов над созданным резервом корректировать нельзя (Постановление Президиума ВАС РФ от 05.04.2005 г. № 14184/04).

Если налогоплательщик осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование указанного ремонта.

Пример

Расчет предельной величины отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств на очередной налоговый период:

№№ п/п	Наименование показателей	Сумма (тыс. руб.)
1	Совокупная первоначальная стоимость амортизируемых основных средств на начало налогового периода	120 000
2	Сумма расходов на ремонт основных средств по смете на налоговый период	2 050
3	Сумма фактических расходов на ремонт основных средств за три года, предшествующих налоговому периоду	5 700
4	Среднегодовая сумма фактических расходов на ремонт основных средств за последние три года (5 700 : 3)	1 900
5	Предельная величина отчислений в резерв на ремонт основных средств: - на год (стр. 2, но не более стр. 4); - в расчете на месяц (стр. 5 : 12)	1 900 158,3

Конец примера.

4.8. Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки для целей исчисления налога на прибыль организаций

В соответствии со статьей 262 НК РФ в состав расходов, связанных с реализацией включаются – расходы на НИОКР, к которым относятся исследования и разработки относящиеся:

- к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции;
- к созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления.

Расходы на НИОКР признаются для целей налогообложения независимо от результата соответствующих разработок после завершения этих исследований или разработок (отдельных этапов работ) и (или) подписания сторонами акта сдачи-приемки.

Разработки по перечню научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, установленному постановлением Правительства РФ от 24.12.2008 № 988 (ред. от 06.02.2012 г.), вправе включать указанные расходы в состав прочих расходов того отчетного (налогового) периода, в котором завершены такие исследования или разработки (отдельные этапы работ), в размере фактических затрат с применением коэффициента 1,5.

Для использования права на применение указанного повышающего коэффициента налогоплательщик представляет в налоговый орган по месту нахождения организации отчет о выполненных научных исследованиях и (или) опытно-конструкторских разработках (отдельных этапах работ), расходы на которые признаются в размере фактических затрат с применением коэффициента 1,5.

Указанный отчет представляется в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией по итогам налогового периода, в котором завершены научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (отдельные этапы работ).

4.9. Порядок признание расходов на обязательное и добровольное имущественное страхование

В соответствии со статьей 263 НК РФ расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по следующим видам добровольного имущественного страхования:

- 1) добровольное страхование средств транспорта, в том числе арендованного, расходы на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией;
- 2) добровольное страхование грузов и товарно-материальных запасов;
- 3) добровольное страхование основных средств производственного назначения (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства (в том числе арендованных);
- 4) добровольное страхование рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ;
- 5) добровольное страхование урожая сельскохозяйственных культур и животных;
- 6) добровольное страхование иного имущества, используемого налогоплательщиком при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода;
- 7) добровольное страхование ответственности за причинение вреда или ответственности по договору, если такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком деятельности в соответствии с международными обязательствами Российской Федерации или общепринятыми международными требованиями и др.

Расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством Российской Федерации) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. В случае, если данные тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Расходы по указанным в статье 263 НК РФ добровольным видам страхования включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

В соответствии с пунктом 6 статьи 272 НК РФ расходы по обязательному и добровольному страхованию признаются в качестве расхода в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора налогоплательщиком были уплачены страховые взносы.

Если по условиям договора страхования предусмотрена уплата страхового взноса разовым платежом, либо в рассрочку, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора либо в течение срока, за который взносы уплачены.

4.10. Порядок формирования и использования резерва по сомнительным долгам

Порядок создания и использования резерва по сомнительным долгам установлен статьей 266 НК РФ с учетом следующих ограничений:

1) по виду задолженности:

- резерв создается только под дебиторскую задолженность, возникшую в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, которая не погашена в срок, установленный договором и не имеет обеспечения в виде залога, поручительства или банковской гарантии;

- с 2017 года при наличии у налогоплательщика перед контрагентом встречного обязательства (кредиторской задолженности) сомнительным долгом признается соответствующая задолженность перед налогоплательщиком в той части, которая превышает указанную кредиторскую задолженность налогоплательщика перед этим контрагентом

2) по сроку возникновения задолженности на основании инвентаризации:

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней резерв не создается;

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 календарных дней (включительно) - в сумму резерва включается 50% от суммы задолженности;

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 календарных дней - в сумму создаваемого резерва включается полная сумма задолженности.

Важно! При отсутствии в договоре срока платежа возникает неопределенность в части срока возникновения задолженности, а соответственно, и споры с налоговыми органами о возможности формирования резерва.

Кроме того, учитывая, что создание резерва по сомнительным долгам право, а не обязанность, применение этого права, во избежание спора с налоговыми органами нужно предусмотреть в учетной политике.

3) по суммовому критерию:

- в течение налогового периода по итогам отчетных периодов сумма резерва не может превышать большую из величин - 10% от выручки за предыдущий налоговый период или 10% от выручки за текущий отчетный период.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности.

Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в порядке, установленном пунктом 2 статьи 266 НК РФ.

Пример расчета резерва сомнительных долгов в 2017 году.

(тыс. руб.)

№ строки	Показатели	На 31.12.2016	На 31.03.2017	
			В условиях 2016 года	В условиях 2017 года
1	2	3	4	5
1	Сумма резерва по итогам инвентаризации на конец периода	10 000	7 000	7 000
2	Выручка за налоговый (отчетный) период	110 000	30 000	110 000
3	Предельная величина резерва в размере 10% от выручки	11 000	3 000	10000 (10% от выручки за 2016 год, но не более суммы фактического резерва на 31.12.2016)
4	Сумма безнадежных долгов, возникших в 1 квартале 2017 года	-	2000	2 000
5	Сумма резерва, признаваемая в составе расходов в целях налогообложения	10 000	-	-
6	Сумма резерва, признаваемая в составе доходов в целях налогообложения	-	5000 = ((3000- (10000-2000))	1000 [7 000- (10000-2000)]

Сумма резерва по сомнительным долгам, исчисленного на отчетную дату сравнивается с суммой остатка резерва, который определяется как разница между суммой резерва, исчисленного на предыдущую отчетную дату, и суммой безнадежных долгов, возникших после предыдущей отчетной даты.

В случае если сумма резерва, исчисленного на отчетную дату, меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде. В случае если сумма резерва, исчисленного на отчетную дату, больше, чем сумма остатка резерва предыдущего

отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению во внереализационные расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде.

4.11. Особенности учета процентов по долговым обязательствам в целях налогообложения

Согласно статье 269 НК РФ в целях главы 25 НК РФ под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от способа их оформления.

По долговым обязательствам любого вида доходом (расходом) признаются проценты, исчисленные исходя из фактической ставки.

При этом по долговым обязательствам, возникшим в результате сделок, признаваемых в соответствии с Кодексом контролируемыми сделками, доходом (расходом) признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений трансфертного ценообразования.

Однако даже по контролируемым сделкам налогоплательщик вправе:

- признать доходом процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, если эта ставка превышает минимальное значение интервала предельных значений, установленного пунктом 1.2 статьи 269 НК РФ;

- признать расходом процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, если эта ставка менее максимального значения интервала предельных значений, установленного пунктом 1.2 статьи 269 НК РФ.

При несоблюдении указанных условий по долговым обязательствам, возникшим в результате сделок, признаваемых в соответствии с НК РФ контролируемыми сделками, доходом (расходом) признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 НК РФ.

Начиная с 1 января 2016 году по долговому обязательству, оформленному в рублях и возникшему в результате сделки, признаваемой контролируемой в соответствии с пунктом 2 статьи 105.14 НК РФ, установлен интервал от 75% до 125% ключевой ставки ЦБ РФ.

По долговым обязательствам в иностранной валюте установлены дифференцированные интервалы по видам валют.

Особый порядок определения предельной величины процентов по долговым обязательствам предусмотрен подпунктами 2 - 13 статьи 269 НК РФ.

Согласно пункту 2 статьи 269 НК РФ контролируемой (по правилам раздела V.1 НК РФ) задолженностью признается непогашенная задолженность налогоплательщика - российской организации по следующим долговым обязательствам этого налогоплательщика и указанная задолженность более, чем в 3 раза (для банков и лизинговых компаний - более, чем в 12,5 раза) превышает величину собственного капитала.

Пункт 2 статьи 269 НК РФ	
Редакция до 01.01.2017	Редакция с 01.01.2017
По долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации	По долговому обязательству перед иностранным лицом, являющимся взаимозависимым лицом налогоплательщика - российской организации в соответствии с подпунктом 1, 2 или 9 пункта 2 статьи 105.1 настоящего Кодекса, если такое иностранное лицо прямо или косвенно участвует в налогоплательщике - российской организации, указанной в абзаце первом настоящего пункта
По долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом иностранной организации	По долговому обязательству перед лицом, признаваемым в соответствии с подпунктом 1, 2 или 9 пункта 2 статьи 105.1 настоящего Кодекса взаимозависимым лицом иностранного лица, указанного в подпункте 1 настоящего пункта, если иное не предусмотрено пунктом 8 настоящей статьи
По долговому обязательству, в отношении которого аффилированное лицо и (или) непосредственно иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение этого долгового обязательства налогоплательщика - российской организации	По долговому обязательству, по которому иностранное лицо, указанное в подпункте 1 настоящего пункта, и (или) его взаимозависимое лицо, указанное в подпункте 2 настоящего пункта, выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение этого долгового обязательства налогоплательщика - российской организации, если иное не предусмотрено пунктом 9 настоящей статьи.

Пример

Уставный капитал российской организации составляет 1000 тыс. руб.

Доля иностранного участника - кредитора - 60%. Собственный капитал (чистые активы) на конец отчетного периода - 1500 тыс. руб. Задолженность перед иностранной организацией без учета начисленных процентов на конец отчетного периода составляет (для упрощения расчета - в рублевом эквиваленте) 4800 тыс. руб. Сумма начисленных процентов - 500 тыс. руб.

Учитывая, что доля иностранного участника превышает 20%, задолженность признается контролируемой.

Находим отношение размера задолженности к величине собственного капитала:

$$4800 \text{ руб.} : 1500 \text{ руб.} = 3,2, \text{ т.е. более } 3.$$

В этом случае согласно пункту 2 статьи 269 НК РФ предельная величина процентов, признаваемых расходом, определяется путем деления величины начисленных процентов на коэффициент капитализации.

Коэффициент капитализации определяется путем деления величины непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и затем деления полученного результата на 3 (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, - на 12,5).

Определяем коэффициент капитализации исходя из условий примера:

$$K = \text{Сумма задолженности} : (\text{Собственный капитал} * \text{Доля участия}) : 3 = 4800 \text{ тыс. руб.} : (1500 \text{ тыс. руб.} * 0,6) : 3 = 1,778.$$

Определяем сумму процентов, учитываемых для целей налогообложения прибыли:

$$500 \text{ тыс. руб.} : 1,778 = 281,2 \text{ тыс. руб.}$$

Полученная сумма 281,2 тыс. руб., при выплате иностранной организации облагаются налогом на прибыль по ставке 20%.

Разница (500 тыс. руб. - 281,2 тыс. руб. = 218,8 тыс. руб.) у российской организации - заемщика не учитывается для целей налогообложения прибыли. Для иностранной организации сумма превышения приравнивается к дивидендам и облагается по ставке 15%.

Конец примера.

4.12. Особенности определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций – участников договора доверительного управления имуществом

Порядок определения налоговой базы участников договора доверительного управления имуществом установлен статьей 276 НК РФ.

Доходом от реализации доверительного управляющего является вознаграждение, получаемое в соответствии с договором доверительного управления имуществом (далее - договор). Расходы, связанные с осуществлением доверительного управления и не возмещаемые по договору учредителем управления, признаются расходами доверительного управляющего.

Доверительный управляющий обязан определять ежемесячно нарастающим итогом доходы и расходы по доверительному управлению имуществом и представлять учредителю доверительного управления (выгодоприобретателю) сведения о полученных доходах и расходах для их учета учредителем доверительного управления (выгодоприобретателем) при определении налоговой базы в соответствии с главой 25 НК РФ.

Порядок определения налоговой базы учредителем доверительного управления (выгодоприобретателем) зависит от условий договора.

Вариант 1. Учредитель является выгодоприобретателем.

Доходы и расходы в рамках договора доверительного управления учитываются учредителем в соответствии с классификацией, установленной главой 25 НК РФ в зависимости от их вида:

Доходы	Расходы, включая вознаграждение доверительного управляющего
Доходы от реализации (выручка)	Расходы, связанные с реализацией
Внереализационные доходы	Внереализационные расходы
Доходы (расходы) по операциям с ценными бумагами и по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок (за исключением вознаграждения доверительного управляющего) включаются в состав доходов (расходов) по указанным операциям.	

Вариант 2. Учредитель доверительного управления не является выгодоприобретателем.

В этом случае доходы и расходы учитываются в порядке, приведенном в варианте 1, но не у учредителя, а у выгодоприобретателя.

При этом:

- расходы на вознаграждение доверительного управляющего учитываются отдельно и признаются расходами учредителя доверительного управления в составе внереализационных расходов;

- убытки, полученные в течение срока действия договора доверительного управления, от использования имущества, переданного в доверительное управление, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль учредителем управления и выгодоприобретателем.

4.13. Особенности определения налоговой базы по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал

Такие особенности установлены статьей 277 НК РФ и заключаются в следующем.

При передаче имущества (имущественных прав) в уставный капитал не возникает прибыли (убытка) ни у передающей, ни у принимающей стороны.

Превышение стоимости размещения акций (долей, паев) в денежной форме или оценочной стоимостью вносимого имущества (имущественных прав) в неденежной форме над номинальной стоимостью акций (долей, паев) является эмиссионным доходом и не подлежит налогообложению у принимающей стороны в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 251 НК РФ.

Стоимость имущества (имущественных прав), полученного в виде вноса (вклада) в уставный (складочный) капитал организации, в целях налогообложения прибыли определяется по стоимости (остаточной стоимости) передающей стороны по данным налогового учета. При внесении вклада в уставный капитал неденежными средствами физическими лицами и иностранными организациями стоимостью имущества признаются документально подтвержденные расходы, но не выше рыночной стоимости этого имущества (имущественных прав), подтвержденной независимым оценщиком. Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества (имущественных прав) или какой-либо его части, то стоимость этого имущества (имущественных прав) либо его части признается равной нулю.

Стоимость приобретаемых акций (долей, паев) признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении.

Важно!

Если при передаче имущества (имущественных прав) был восстановлен НДС, ранее принятый к вычету, то включить его сумму в стоимость акций (долей, паев) нельзя (письма Минфина России от 04.05.2012 № 03-03-06/1/228; ФНС России от 14.04.2014 № ГД-4-3/7044; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22.08.2014 № Ф05-9007/2014 по делу № А40-140122/13; Определением Верховного Суда РФ от 17.12.2014 № 305-КГ14-5030 отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ).

Стоимость имущества (имущественных прав), полученного в порядке приватизации государственного или муниципального имущества в виде вклада в уставный капитал организаций, признается для целей главы 25 НК РФ по стоимости (остаточной стоимости), определяемой на дату приватизации в соответствии с требованиями к бухгалтерскому учету.

При ликвидации организации и распределении имущества ликвидируемой организации доходы налогоплательщиков-акционеров (участников, пайщиков) ликвидируемой организации определяются исходя из рыночной цены получаемого ими имущества (имущественных прав) на момент получения данного имущества за вычетом фактически оплаченной (вне зависимости от формы оплаты) соответствующими акционерами (участниками, пайщиками) этой организации стоимости акций (долей, паев).

4.14. Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора простого товарищества

Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора простого товарищества (далее - товарищество), статья 278 НК РФ.

Передача имущества и имущественных прав в простое товарищество в качестве вкладов участников не признается реализацией.

Прибыль, полученная от деятельности товарищества облагается налогом у каждого участника в составе внереализационных доходов.

Участник товарищества, осуществляющий учет доходов и расходов этого товарищества для целей налогообложения, обязан определять нарастающим итогом по результатам каждого отчетного (налогового) периода прибыль каждого участника товарищества пропорционально доле соответствующего участника товарищества, установленной соглашениями. О суммах причитающихся (распределяемых) доходов каждому участнику товарищества участник товарищества, осуществляющий учет доходов и расходов, обязан ежеквартально в срок до 15-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом, сообщать каждому участнику этого товарищества.

Убытки товарищества не распределяются между его участниками и при налогообложении ими не учитываются.

При прекращении действия договора простого товарищества его участники при распределении дохода от деятельности товарищества не корректируют ранее учтенные ими при налогообложении доходы на доходы, фактически полученные ими при распределении дохода от деятельности товарищества.

При прекращении действия договора простого товарищества и возврате имущества участникам этого договора отрицательная разница между оценкой возвращаемого имущества и оценкой, по которой это имущество ранее было передано по договору простого товарищества, не признается убытком для целей налогообложения.

4.15. Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора инвестиционного товарищества (ст. 278.2 НК РФ)

Ведение учета доходов и расходов инвестиционного товарищества осуществляет управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета и являющийся налоговым резидентом Российской Федерации.

Управляющий товарищ, определяет прибыль (убыток) от деятельности в рамках инвестиционного товарищества нарастающим итогом по результатам каждого отчетного (налогового) периода. Прибыль (убыток) каждого участника договора инвестиционного товарищества определяется пропорционально установленной таким договором доле участия каждого такого участника в прибыли инвестиционного товарищества.

При определении прибыли (убытка) от деятельности в рамках инвестиционного товарищества не учитываются выплачиваемые участникам доходы в виде дивидендов по ценным бумагам, долям участия в уставном капитале организаций, приобретенным в рамках инвестиционного товарищества. Указанные доходы включаются в доходы от долевого участия в деятельности организаций у участников инвестиционного товарищества.

Налоговая база по доходам, полученным участниками договора инвестиционного товарищества, определяется отдельно по следующим операциям в рамках инвестиционного товарищества:

- с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
- с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
- с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
- с долями участия в уставном капитале организаций;
- по прочим операциям инвестиционного товарищества.

Доля налогоплательщика в общих расходах товарищества определяется в соответствии с установленной договором инвестиционного товарищества долей его участия в прибыли инвестиционного товарищества.

Налоговая база по доходам от участия в инвестиционном товариществе определяется как суммы доходов по указанным выше операциям, уменьшенные на суммы расходов, и убытков (в том числе убытков предыдущих налоговых периодов, учитываемых в соответствии со статьей 283 НК РФ) по соответствующим операциям.

Если полученная таким образом величина является отрицательной, она признается убытком налогоплательщика от участия в инвестиционном товариществе по соответствующим операциям, а налоговая база по соответствующим операциям признается равной нулю.

4.16. Особенности определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций в отношении деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств

К объектам социально-культурной сферы относятся объекты здравоохранения, культуры, детские дошкольные объекты, детские лагеря отдыха, санатории (профилактории), базы отдыха, пансионаты, объекты физкультуры и спорта (в том числе треки, ипподромы, конюшни, теннисные корты, площадки для игры в гольф, бадминтон, оздоровительные центры), объекты непроизводственных видов бытового обслуживания населения (бани, сауны).

В случае, если подразделением налогоплательщика получен убыток при осуществлении деятельности, связанной с использованием указанных в статье

275.1 НК РФ объектов, такой убыток признается для целей налогообложения при соблюдении следующих условий:

- если стоимость товаров, работ, услуг, реализуемых налогоплательщиком, осуществляющим деятельность, связанную с использованием указанных в статье 275.1 НК РФ объектов, соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями, осуществляющими аналогичную деятельность, связанную с использованием таких объектов;

- если расходы на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, а также подсобного хозяйства и иных аналогичных хозяйств, производств и служб не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной;

- если условия оказания услуг, выполнения работ налогоплательщиком существенно не отличаются от условий оказания услуг, выполнения работ специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

Если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, то убыток, полученный налогоплательщиком при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, налогоплательщик вправе перенести на срок, не превышающий 10 лет, и направить на его погашение только прибыль, полученную при осуществлении указанных видов деятельности.

Налогоплательщики, численность работников которых составляет не менее 25% численности работающего населения соответствующего населенного пункта и в состав которых входят структурные подразделения по эксплуатации объектов жилищного фонда, а также объектов, указанных в частях третьей и четвертой статьи 275.1 НК РФ, вправе принять для целей налогообложения фактически осуществленные расходы на содержание указанных объектов.

4.17. Особенности определения налоговой базы по операциям уступки (переуступки) права требования

Порядок налогового учета при уступке (переуступке) права требования установлен статьей 279 НК РФ. Операции, связанные с уступкой права требования отражаются как реализация имущественных прав:

- доходом от реализации признается сумма, причитающаяся первоначальному или новому кредитору;

- расходом для первоначального кредитора является сумма дебиторской задолженности, для нового кредитора - сумма за которую право требования приобретено.

Статьей 279 НК РФ предусмотрен особый порядок признания убытка по таким сделкам.

Для первоначального кредитора этот порядок зависит от даты уступки.

Вариант 1. Уступка права требования осуществлена до наступления срока платежа по договору. В этом случае в соответствии с пунктом 1 статьи 279 НК РФ размер убытка для целей налогообложения не может превышать суммы процентов, которую налогоплательщик уплатил бы с учетом требований статьи 269 НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования за период с даты уступки права требования до срока платежа по договору.

С учетом изменения статьи 269 НК РФ с 2015 года в целях расчета предельной величины убытка, налогоплательщик вправе использовать максимальные ставки процентов по видам валют, предусмотренные в пункте 1.2 статьи 269 НК РФ.

Например, согласно пункту 1.2 статьи 269 НК РФ по обязательствам в рублях максимальная ставка процентов начиная с 2016 года составляет 125% ключевой ставки Банка России.

Пример

Первоначальный кредитор уступает право требования долга в сумме 236 000 руб. за 200 000 руб. Ключевая ставка ЦБ РФ на дату уступки 10%. Фактический убыток – 36 000 рублей. Договор об уступке права требования вступил в силу за 30 дней до наступления срока платежа по договору.

Сумма убытка, учитываемого в целях налогообложения прибыли, равна:

*$200\,000 * 9\% * 1,25 : 365 * 30 \text{ дней} : 100\% = 1849 \text{ руб.}$*

Убыток, превышающий расчетную величину 34 151 руб. не учитывается для целей налогообложения (36 000 – 1 849 = 34 151).

Конец примера.

Вариант 2. Уступка права требования на аналогичных условиях осуществлена после наступления срока платежа. В этом случае для целей налогообложения убыток первоначального кредитора в полной сумме включается в состав внереализационных расходов на дату уступки (п. 2 ст. 279 НК РФ).

Новый кредитор, который приобрел право требования, может уменьшать полученный доход на сумму расходов, связанных с приобретением указанного права требования (п. 3 ст. 279 НК РФ).

С 1 января 2015 года статья 279 НК РФ дополнена пунктом 4, согласно которому при уступке права требования долга до наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа в случае, если сделка по уступке признается контролируемой согласно разделу V.1 НК РФ, фактическая цена такой сделки признается рыночной с учетом положений пункта 1 указанной статьи.

Если предусмотренная пунктами 2 или 3 статьи 279 НК РФ сделка по уступке права требования долга признается контролируемой согласно разделу V.1 НК РФ, цена такой сделки определяется с учетом положений раздела V.1 Кодекса.

4.18. Особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами

Особенности налогообложения операций с ценными бумагами установлены статьями 280, 281 и 329 НК РФ. По долговым ценным бумагам порядок учета доходов (расходов) в виде процентного дохода установлен пунктом 6 статьи 271 и пунктом 8 статьи 272 НК РФ (дата признания) и статьей 328 НК РФ (порядок налогового учета).

Порядок признания доходов и расходов

В соответствии со статьей 280 НК РФ доходы от операций по реализации или иного выбытия долговых корпоративных ценных бумаг (в том числе погашения, включая частичное погашение номинальной стоимости) определяются исходя из цены реализации или иного выбытия, а также суммы процентного (купонного) дохода, уплаченного налогоплательщику покупателем или выплаченного эмитентом (векселедателем). При этом в доход не включается сумма процентного (купонного) дохода, ранее учтенная для налогообложения.

Расходы при реализации и ином выбытии ценных бумаг определяются исходя из затрат на приобретение, на реализацию, включая сумму процентного (купонного) дохода, уплаченного продавцу. При этом в расход не включается сумма процентного (купонного) дохода, ранее учтенная для налогообложения.

С 1 января 2015 года расходы, связанные с приобретением ценных бумаг признаются также в следующих случаях:

- при ликвидации организации - эмитента ценных бумаг;
- при ликвидации организации - заемщика, в целях финансирования займа (кредита) которого выпускались облигации;
- при отсутствии по иным основаниям, предусмотренным условиями выпуска ценных бумаг, обязательств организации - эмитента ценных бумаг производить платежи по таким ценным бумагам при их погашении.

В течение времени нахождения ценной бумаги у налогоплательщика на конец каждого месяца отчетного (налогового) периода начисляется процентный доход (расход) в соответствии с пунктом 6 статьи 271 и пунктом 8 статьи 272, а также со статьей 328 НК РФ. Порядок начисления процентов распространяется как на корпоративные, так и на государственные долговые ценные бумаги.

По государственным ценным бумагам в соответствии со статьей 281 НК РФ доходы и расходы при выбытии определяются без процентного (купонного) дохода. Это связано с тем, что процентный (купонный) доход по государственным ценным бумагам облагается не по основной ставке 20%, а по ставке 0%, 9% или 15%.

С 2017 года в соответствии с пунктом 30 статьи 280 НК РФ по облигациям российских организаций, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов, подлежащих налогообложению по налоговой ставке 15%, при обращении которых в цену сделки включается часть накопленного купонного дохода, при исчислении общей налоговой базы не учитывается начисленный купонный доход, по которому применяется указанная налоговая ставка.

Порядок признания цены приобретения и реализации ценных бумаг

По сделкам, признаваемым контролируруемыми по правилам трансфертного ценообразования, независимо от полученного результата от реализации ценных бумаг цена их реализации (приобретения) может контролироваться.

Статьей 280 НК РФ предусмотрен ряд условий, при которых фактическая цена реализации признается для целей налогообложения.

По ценным бумагам, обращающимся и реализованным на организованном рынке, фактическая цена реализации признается для целей налогообложения.

В отношении ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке, но реализованным (приобретенным) вне организованного рынка, предусмотрено следующее.

В случае реализации (приобретения) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, по цене ниже минимальной (выше максимальной) цены сделок на организованном рынке ценных бумаг при определении финансового результата принимается минимальная (максимальная) цена сделки на организованном рынке ценных бумаг.

Пример

Организация вне организованного рынка приобрела обращающиеся на рынке ценные бумаги в количестве 1000 шт. по цене 900 руб. за единицу. Указанные ценные бумаги были проданы также вне рынка по цене 910 руб. за единицу. Остальные показатели приведены в таблице.

Показатели	На дату приобретения	На дату продажи
Минимальная цена на организованном рынке	870	915
Максимальная цена на организованном рынке	890	920
Фактическая цена приобретения (продажи) по договору	900	910
Цена приобретения (продажи), учитываемая для целей налогообложения	890	915
Фактический результат от реализации		910 – 900=10
Результат от реализации для целей налогообложения		915 – 890=25

Для ценных бумаг, сделки с которыми на организованном рынке не совершаются, пунктом 6 статьи 280 НК РФ предусмотрено следующее.

Фактическая цена сделки принимается для целей налогообложения, если эта цена находится в интервале между минимальной и максимальной ценами, определенными исходя из расчетной цены ценной бумаги и предельного отклонения цен, если иное не установлено настоящим пунктом.

Предельное отклонение цен ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, устанавливается в размере 20% в сторону повышения или понижения от расчетной цены ценной бумаги.

В случае реализации (приобретения) ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, по цене ниже минимальной (выше максимальной) цены, определенной исходя из расчетной цены ценной бумаги и предельного отклонения цен, при определении финансового результата для целей налогообложения принимается минимальная (максимальная) цена, определенная исходя из расчетной цены ценной бумаги и предельного отклонения цен.

Порядок определения расчетной цены ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, установлен приказом Федеральной службы по финансовым рынкам России от 09.11.2010 № 10-66/пз-н «Об утверждении Порядка определения расчетной цены ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в целях 25 главы Налогового кодекса Российской Федерации».

Особенности определения налоговой базы и признания убытка по операциям с ценными бумагами

С 2015 года существенно изменился порядок налогообложения операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок (далее- ФИСС), что нашло отражение в форме Декларации и порядке ее заполнения.

Статьями 280 и 304 НК РФ предусмотрено дифференцированное формирование налоговой базы и, соответственно, признания убытка по указанным выше операциям в зависимости от статуса налогоплательщика.

Статус налогоплательщика	Наименование операций	Порядок учета доходов и расходов	Отражение в Декларации
Все налогоплательщики	Операции с обращающимися ценными бумагами и обращающимися ФИСС	В общей налоговой базе	Доходы: Приложение № 1 к Листу 02 строки 020 и 023 (новая строка-заполняют инвесторы, кроме профучастников и приравненных к ним налогоплательщиков) Расходы: Приложение № 2 к Листу 02, строки 070 и 072
Профессиональные участники рынка ценных бумаг и приравненные к ним организации	Операции с необращающимися ценными бумагами и необращающимися ФИСС	В общей налоговой базе	Доходы: Приложение № 1 к Листу 02 строки 020 и 106 Расходы: Приложение № 2 к Листу 02, строки 070 и 206

Инвесторы, кроме профессиональных участников рынка ценных бумаг и приравненных к ним организаций	Операции с необращающимися ценными бумагами и необращающимися ФИСС	В совокупной отдельной налоговой базе	Доходы и расходы отражаются в Листе 05. Убыток не уменьшает общую налоговую базу, но переносится на будущее в соответствии со ст. 283 НК РФ
--	--	---------------------------------------	---

Методы списания ценных бумаг при их выбытии

Статья 280, п. 9. При реализации или ином выбытии ценных бумаг налогоплательщик самостоятельно в соответствии с принятой в целях налогообложения учетной политикой выбирает один из следующих методов списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг:

- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости единицы.

В дополнение к изложенному порядку налогообложения операций с ценными бумагами следует учесть положения статьи 329 НК РФ «Порядок ведения налогового учета при реализации ценных бумаг».

Доходы и расходы по операциям с ценными бумагами признаются в соответствии с порядком, установленным статьей 271 или статьей 273 НК РФ, в зависимости от применяемого налогоплательщиком порядка признания доходов и расходов.

При методе начислений согласно пункту 3 статьи 271 НК РФ датой реализации принадлежащих налогоплательщику ценных бумаг также признается:

- дата прекращения обязательств по передаче ценных бумаг зачетом встречных однородных требований;
- дата фактического получения налогоплательщиком сумм частичного погашения номинальной стоимости ценной бумаги в период ее обращения, предусмотренного условиями выпуска.

При этом зачет встречных однородных требований должен подтверждаться документами в соответствии с законодательством Российской Федерации о прекращении обязательств по передаче (принятию) ценных бумаг, в том числе отчетами клиринговой организации, лиц, осуществляющих брокерскую деятельность, или управляющих, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации оказывают налогоплательщику клиринговые, брокерские услуги или осуществляют доверительное управление в интересах налогоплательщика.

Процентный доход по государственным и муниципальным ценным бумагам, по которым предусмотрено исключение из цены сделки части накопленного процентного дохода, определяется на дату реализации на основании договора купли-продажи с учетом положений статьи 328 НК РФ и подлежит отражению в налоговом учете на основании справки ответственного лица, которое исчисляет прибыль (доход) по операциям с ценными бумагами. Указанный доход облагается по пониженным

ставкам и отражается в отдельном Листе 04 Декларации по налогу на прибыль, которая представляется за отчетный (налоговый) период.

Однако налог с процентного дохода уплачивается в бюджет налогоплательщиком - получателем дохода в течение 10 дней по окончании соответствующего месяца отчетного (налогового) периода, в котором получен доход, исходя из дат, признаваемых датами получения дохода в соответствии со статьями 271 и 273 НК РФ. При методе начисления доходы (расходы) в виде процентов по долговым обязательствам признаются на последнее число каждого месяца.

Если ценная бумага получена налогоплательщиком безвозмездно либо выявлена в результате инвентаризации, ее стоимость для целей налогового учета, в том числе в случае последующей реализации (выбытия), определяется исходя из рыночной (расчетной) стоимости, определяемой в соответствии со статьей 280 НК РФ.

Важно!

В разъяснение указанной нормы Минфин России выпустил два письма с противоположными позициями.

В письме от 30.06.2016 г. № 03-03-06/1/38199 разъясняется, что данная норма установлена по аналогии с положениями, касающимися определения стоимости материально-производственных запасов и основных средств, безвозмездно полученных либо выявленных в результате инвентаризации, установленными пунктом 2 статьи 254 и пунктом 1 статьи 257 НК РФ соответственно.

Следовательно, указанное положение статьи 329 НК РФ применяется только в том случае, когда такое получение или выявление ценных бумаг было учтено в доходах, облагаемых налогом на прибыль организаций.

На основании вышеизложенного при реализации или ином выбытии ценных бумаг, ранее полученных в виде пожертвований, расходы в отношении таких ценных бумаг для целей налогообложения налогом на прибыль организаций признаются равными нулю.

В письме от 09.02.2015 г. № 03-03-06/15/5144 Минфин России не связывал право включить в расходы рыночную стоимость ценных бумаг при их реализации с фактом включения их стоимости в состав доходов при приобретении.

Напомним, что у коммерческих организаций не подлежит налогообложению имущество, полученное от собственников в случаях, предусмотренных подпунктами 3.4 и 11 пункта 1 ст. 251 НК РФ.

Банки и профессиональные участники рынка ценных бумаг вправе вести налоговый учет поступлений и выбытия ценных бумаг по соответствующим портфелям ценных бумаг, сформированным в зависимости от срока и целей их приобретения, в соответствии с требованиями ЦБ РФ и (или) Минфина России и применять один из методов, указанных в статье 280 НК РФ, в отношении каждого портфеля ценных бумаг (торгового или инвестиционного). При этом порядок такого

учета должен быть закреплён в учётной политике налогоплательщика для целей налогообложения.

4.19. Особенности определения налоговой базы по доходам от долевого участия

Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия, установлены статьей 275 НК РФ.

I. Согласно пункту 2 указанной статьи, если источником дохода налогоплательщика является иностранная организация сумма налога в отношении полученных дивидендов определяется налогоплательщиком самостоятельно исходя из суммы полученных дивидендов и соответствующей налоговой ставки, предусмотренной пунктом 3 статьи 284 НК РФ (0% или 13%).

Если в иностранном государстве налог с дохода был удержан, российская организация-получатель может его зачесть в пределах суммы налога, исчисленного по российскому законодательству.

II. В соответствии с пунктом 6 статьи 275 НК РФ если российская организация, признаваемая налоговым агентом, выплачивает доходы в виде дивидендов иностранной организации и (или) физическому лицу, не являющемуся налоговым резидентом Российской Федерации, налоговая база налогоплательщика - получателя дивидендов по каждой такой выплате определяется как сумма выплачиваемых дивидендов и к ней применяется налоговая ставка 15% (если иные налоговые ставки не предусмотрены международным договором Российской Федерации, регулирующим вопросы налогообложения)

III. Сумма налога, подлежащего удержанию из доходов налогоплательщиков - получателей дивидендов, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, исчисляется налоговым агентом по каждому получателю по следующей формуле:

$$H = K \times C_n \times (D_1 - D_2), \text{ где:}$$

H - сумма налога, подлежащего удержанию;

K - отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика - получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению российской организацией;

C_n - налоговая ставка для юридических лиц - 13% или 0%; для физических лиц - 13%;

D_1 - общая сумма дивидендов, подлежащая распределению российской организацией в пользу всех получателей, включая иностранных юридических и физических лиц, а также лиц, с которых налог не удерживается (дивиденды по акциям, принадлежащим государству, ПИФам, Банку развития (ВЭБ));

D_2 - общая сумма дивидендов, полученных российской организацией в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущих отчетных (налоговых) периодах (за исключением дивидендов, облагаемых по ставке 0%) к моменту распределения дивидендов в пользу налогоплательщиков - получателей дивидендов, при условии, что указанная сумма дивидендов ранее не учитывалась при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных российской организацией в виде дивидендов.

Получателями дивидендов могут быть российские и иностранные организации, а также физические лица, являющиеся и не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, кроме того получателями дивидендов могут быть акционеры (участники) не являющиеся плательщиками налога на прибыль.

Однако, если в реестре акционеров значится номинальный держатель, а реальный получатель дивидендов неизвестен, правильно рассчитать налог невозможно.

Поэтому российская организация, по решению собрания направившая прибыль на выплату дивидендов, выполняет обязанности налогового агента при выплате дивидендов иностранным организациям в двух случаях:

- при выплате дивидендов по акциям, права на которые на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дивидендов, учитываются на лицевом счете владельца в реестре ценных бумаг (пп. 1 п. 7 ст. 275 НК РФ);

- при выплате дивидендов иностранной организации, в отношении которой установлено право на получение этого дохода, по акциям, которые на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дивидендов, учитываются на счете неустановленных лиц, открытом держателем реестра ценных бумаг (пп. 3 п. 7 ст. 275 НК РФ).

В иных случаях согласно пункту 7 статьи 275 НКРФ налоговыми агентами, в частности, могут быть:

- доверительный управляющий, осуществляющий выплату дивидендов и который является профессиональным участником рынка ценных бумаг, на лицевом счете или счете депо которого учитываются ценные бумаги;

- депозитарий, осуществляющий выплату доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, права по которым учитываются в таком депозитарии.

Российская организация - эмитент ценных бумаг, выплачивающая доходы в виде дивидендов, обязана довести до сведения налогового агента значения показателей D_1 и D_2 не позднее пяти дней с даты, на которую в соответствии с решением о выплате (объявлении) дивидендов определяются лица, имеющие право на их получение, но не позднее дня выплаты дивидендов.

Срок уплаты налога с дохода в виде дивидендов налоговыми агентами установлен пунктом 4 статьи 287 НК РФ. Налог, удержанный при выплате дохода, перечисляется в бюджет налоговым агентом-эмитентом, осуществившим выплату, не позднее дня, следующего за днем выплаты дивидендов. Согласно пункту 11 статьи 310.1 НК РФ налоговый агент, не являющийся эмитентом, обязан уплатить сумму исчисленного налога в бюджет на 30-й рабочий день с даты его исчисления.

Пример расчета налога на дивиденды

На собрании акционеров было принято решение направить на выплату дивидендов за 2015 г. 30 000 000 руб. (в формуле - это показатель D_1)

Сумма дивидендов была распределена в соответствии с долями участия в уставном капитале следующим образом:

1. Лицам, учтенным в реестре акционеров и имеющим право на доход - 90% - 27 000 000 руб.

в том числе:

- иностранному юридическому лицу - 5% - 1 500 000 руб.;

- физическому лицу - нерезиденту - 2% - 600 000 руб.;

- российским акционерам - 83% - 24 900 000 руб., из них:

- российским организациям, являющимся плательщиками налога на прибыль, - 21 000 000 руб., в т.ч. по налоговым ставкам:

0% - 50% - 15 000 000 руб.,

13% - 20% - 6 000 000 руб.;

по акциям, принадлежащим субъекту РФ - 10% - 3 000 000 руб.;

- физическим лицам - резидентам РФ - 3% - 900 000 руб.

2. Номинальному держателю, не имеющему права на доход - 10% - 3 000 000 руб.

К моменту распределения дивидендов обществом получены дивиденды в сумме 5 000 000 руб., без учета дивидендов, облагаемых по ставке 0% (в формуле - это показатель D_2).

Для распределения налоговой базы по категориям получателей дивидендов составим таблицу.

№ стр.	Категория получателей дивидендов	Общая сумма дивидендов, начисленных обществом в рублях (в формуле - « D_1 »)	К- доля дивидендов, начисленных каждой категории получателей	Сумма дивидендов, полученных обществом (в формуле « D_2 »)	Налоговая база [гр.3 - (гр.5* гр.4: 100)] по категориям акционеров
1	2	3	4	5	6
1	Всего	30 000 000	100%	5 000 000	25 000 000
2	1. Российские акционеры-итого, в т.ч.:	24 900 000	83%		
3	-российские акционеры - организации, у которых дивиденды	15 000 000	50%	2 500 000	12 500 000

	облагаются по ставке 0%				
4	-российские акционеры-организации, у которых дивиденды облагаются по ставке 13%	6 000 000	20%	1 000 000	5 000 000
5	-акционер - субъект РФ, дивиденды которого не подлежат налогообложению	3 000 000	10%		
6	- физические лица	900 000	3%	150 000	750 000
7	2. Акционеры иностранные организации и физические лица - нерезиденты Российской Федерации	2 100 000	7%	-	2 100 000
8	3. Номинальный держатель акций, не имеющий права на доход	3 000 000	10%	Номинальному держателю передаются данные о показателях D_1 и D_2	

Заполнение Лист 03 (раздел А) Декларации по налогу на прибыль

Показатели	Код строки	Сумма в рублях
Общая сумма дивидендов, подлежащая распределению российской организацией в пользу своих получателей (D_1)	001	30 000 000
Сумма дивидендов, подлежащих выплате акционерам (участникам) в текущем налоговом периоде, - всего. В том числе:	010	27 000 000
Дивиденды, начисленные получателям дохода - российским организациям. В том числе:	020	24 900 000
дивиденды, налоги с которых исчислены по ставке 0%	021	15 000 000
дивиденды, налоги с которых исчислены по ставке 9%	022	

дивиденды, налоги с которых исчислены по иной ставке (13%)	023	6 000 000
дивиденды, распределенные в пользу акционеров (участников), не являющихся налогоплательщиками	024	3 000 000
Дивиденды, начисленные получателям дохода - физическим лицам, являющимся налоговыми резидентами РФ	030	900 000
Дивиденды, начисленные получателям дохода - иностранным организациям	040	1 500 000
Дивиденды, начисленные получателям дохода - физическим лицам, не являющимся налоговыми резидентами РФ	050	600 000
из строк 040, 050 - дивиденды, налоги с которых согласно международным договорам исчислены:		
по ставке 0%	051	-
по ставке до 5% включительно	052	-
по ставке свыше 5% до 10% включительно	053	-
по ставке свыше 10%	054	2 100 000
Дивиденды, начисленные получателям дохода - организациям и физическим лицам, налоговый статус которых не установлен	060	-
Дивиденды, перечисленные лицам, не являющимся получателями дохода	070	3 000 000
Дивиденды, полученные самим налоговым агентом в предыдущем и текущем налоговых периодах до распределения дивидендов между акционерами (участниками)	080	5 000 000
в том числе без учета полученных дивидендов, налог с которых исчислен по ставке 0% согласно пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ (Д2)	081	5 000 000
Сумма дивидендов, распределяемая в пользу всех получателей, уменьшенная на показатель строки 081 (Д1 - Д2)	090	25 000 000

Сумма дивидендов, используемая для исчисления налогов:		
по российским организациям (по налоговой ставке 9%) - с 2015 г. - 13%	091	5 000 000
по российским организациям (по налоговой ставке 0%)	092	12 500 000
Исчисленная сумма налога, подлежащая уплате в бюджет	100	650 000
Сумма налога, начисленная с дивидендов, выплаченных в предыдущие отчетные (налоговые) периоды	110	-
Сумма налога, начисленная с дивидендов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода	120	650 000

Конец примера.

4.20. Особенности применения налоговой ставки 0% организациями, осуществляющими образовательную и (или) медицинскую деятельность

Организации, осуществляющие образовательную и (или) медицинскую деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации, вправе применять налоговую ставку 0% при соблюдении условий, установленных статьей 284.1 НК РФ.

Перечень видов образовательной и медицинской деятельности, по которым применяется ставка 0% установлен постановлением Правительством РФ от 10.11.2011 № 917 (в ред. от 06.03.2015). Деятельность, связанная с санаторно-курортным лечением, не относится к медицинской деятельности.

Налоговая ставка 0% применяется организациями, осуществляющими образовательную и (или) медицинскую деятельность, ко всей налоговой базе, определяемой такими налогоплательщиками (за исключением налоговой базы, к которой применяются пониженные ставки) в течение всего налогового периода, если они удовлетворяют следующим условиям:

- наличие лицензии (лицензий) на осуществление образовательной и (или) медицинской деятельности, выданной (выданных) в соответствии с законодательством Российской Федерации;*

- доходы за налоговый период от осуществления образовательной деятельности, присмотра и ухода за детьми и (или) медицинской деятельности,

а также от выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, составляют не менее 90% ее доходов;

- наличие в штате организации, осуществляющей медицинскую деятельность, медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, составляющего в общей численности работников непрерывно в течение налогового периода не менее 50%;

- в штате организации непрерывно в течение налогового периода числятся не менее 15 работников;

- организация не совершает в налоговом периоде операций с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок.

Для применения ставки 0% не позднее чем за один месяц до начала налогового периода в налоговый орган по месту своего нахождения подается заявление и копии лицензий.

По окончании каждого налогового периода, в течение которого применялась ставка 0%, в сроки, установленные для представления налоговой декларации по налогу на прибыль, организации представляют в налоговый орган по месту своего нахождения сведения в объеме и по форме, утвержденной приказом ФНС России от 21.11.2011 г. № ММВ-7-3/892.

****Важно!***

В соответствии со статьей 18 Федерального закона от 4 мая 2011 года № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (далее - Закон № 99-ФЗ) у организации, продолжающей осуществлять лицензируемый вид деятельности и применяющей ставку 0%, может возникнуть обязанность переоформления лицензии (реорганизация в форме преобразования, изменение названия и др.).

Минфин России в письме от 9 июля 2015 года № 03-03-10/39635, доведенным до налоговых органов и налогоплательщиков письмом ФНС России от 21 июля 2015 года № ЕД-4-3/12818, разъяснил, что при выполнении условий, установленных пунктом 2 статьи 18 Закона 99-ФЗ, факт переоформления лицензии в течение налогового периода не может служить основанием для признания утраты права на применение налоговой ставки 0%.

4.21. Особенности определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций в целях налогообложения доходов участников консолидированной группы налогоплательщиков

В соответствии со статьей 278.1 НК РФ консолидированная налоговая база, к которой применяется основная ставка 20%, определяется на основании суммы всех доходов и суммы всех расходов участников консолидированной группы налогоплательщиков, учитываемых в целях налогообложения налогом на прибыль.

Участники консолидированной группы налогоплательщиков самостоятельно определяют налоговую базу, к которой применяются иные налоговые ставки. Эта налоговая база не учитывается при исчислении налога по консолидированной группе налогоплательщиков.

При этом в консолидированную налоговую базу не включаются доходы участников консолидированной группы налогоплательщиков, подлежащие обложению налогом у источника выплаты доходов.

Участники консолидированной группы налогоплательщиков по операциям внутри группы не формируют резервы:

- по сомнительным долгам;
- по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

Убытки, полученные участниками консолидированной группы до вступления в эту группу, не уменьшают консолидированную налоговую базу.

Предельная величина нормируемых расходов определяется каждым участником консолидированной группы налогоплательщиков.

Особенности ведения налогового учета операций участниками консолидированной группы налогоплательщиков, ведется в соответствии со статьей 321.2 НК РФ.

Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков применительно к порядку ведения налогового учета, установленному Кодексом, ведет налоговый учет консолидированной налоговой базы на основании информации из налоговых регистров каждого участника этой группы, которые ведутся в соответствии со статьей 313 НК РФ.

Порядок ведения налогового учета консолидированной группы налогоплательщиков устанавливается в учетной политике для целей налогообложения консолидированной группы налогоплательщиков.

Консолидированная налоговая база консолидированной группы налогоплательщиков определяется как арифметическая сумма доходов всех участников этой группы, уменьшенная на арифметическую сумму расходов всех ее участников с учетом положений НК РФ. Отрицательная разница признается убытком консолидированной группы налогоплательщиков, который переносится на будущее с ограничением, предусмотренным статьей 283 НК РФ (не более 50% консолидированной налоговой базы).

4.22. Организация налогового учета для целей исчисления налога на прибыль организаций

Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями главы

25 НК РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Аналитические регистры налогового учета – сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Данные налогового учета – данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях.

При этом формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

4.23. Порядок налогового учета убытков и их переноса на будущее

Порядок переноса убытка, которым является отрицательная разница между доходами и расходами, формирующими налоговую базу, к которой применяется основная ставка налога на прибыль 20%, установлен статьей 283 НК РФ.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий отчетный (налоговый) период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка.

Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены.

С 2017 года статья 283 НК РФ дополнена пунктом 2.1, согласно которому в отчетные (налоговые) периоды с 1 января 2017 года по 31 декабря 2020 года налоговая база по налогу за текущий отчетный (налоговый) период, исчисленная в соответствии со статьей 274 НК РФ (за исключением налоговой базы, к которой применяются налоговые ставки, установленные пунктами 1.2, 1.5, 1.5-1, 1.7, 1.8, 1.10 статьи 284 и пунктами 6 и 7 статьи 288.1 НК РФ), не может быть уменьшена на сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах, более чем на 50%.

Подпункт 2.1 статьи 283 НК РФ распространяется на убытки от операций с необращающимися ценными бумагами и необращающимися производными финансовыми инструментами (п. 22 ст. 280 НК РФ).

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков. Согласно позиции Президиума ВАС РФ, изложенной в постановлении от 24.07.2012 № 3546/12 хранить нужно первичные документы.

В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьей 283 НК РФ, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

В случае, если консолидированная группа налогоплательщиков понесла убыток (убытки) в предыдущем налоговом периоде или предыдущих налоговых периодах, ответственный участник такой группы не вправе уменьшить консолидированную налоговую базу текущего налогового периода более чем на 50%.

Организация, являвшаяся участником консолидированной группы налогоплательщиков, после выхода из состава этой группы (прекращения действия этой группы):

- 1) не вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на сумму убытка, полученного указанной группой в период ее действия (на часть этой суммы);
- 2) вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на сумму убытка, полученного указанной организацией по итогам налоговых периодов (на часть этой суммы), в которых она не являлась участником консолидированной группы

При этом срок, в течение которого налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее, увеличивается на количество лет, в течение которых такой налогоплательщик являлся участником консолидированной группы налогоплательщиков.

4.24. Особенности налогообложения иностранных организаций

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, признаются плательщиками налога на прибыль организаций, самостоятельно определяют сумму налога на прибыль и представляют декларацию в соответствии с положениями главы 25 НК РФ (ст. 306–308 НК РФ).

Особенности налогообложения доходов иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации, установлены статьей 309 НК РФ.

Российская организация или иностранная организация, имеющая представительство в Российской Федерации, которые выплачивают доход, являются налоговыми агентами.

К таким доходам, в частности, относятся:

- дивиденды;
- процентный доход от долговых обязательств любого вида;
- доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности (пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ);
- доходы от сдачи в аренду имущества, используемого на территории Российской Федерации;
- доходы от международных перевозок;
- штрафы и пени в пользу иностранного юридического лица.

Налог исчисляется и удерживается при каждой выплате доходов, указанных в пункте 1 статьи 309 НК РФ в валюте выплаты дохода.

Сумма налога, удержанного с доходов иностранных организаций, перечисляется налоговым агентом в федеральный бюджет в валюте Российской Федерации.

Налоговый агент обязан перечислить соответствующую сумму налога не позднее дня, следующего за днем выплаты (перечисления) денежных средств (ст. 287 НК РФ).

Тема 5. Налог на добычу полезных ископаемых

Порядок исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых регулируется главой 26 НК РФ.

4.1. Налогоплательщики и порядок постановки на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых

Налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых (далее – налогоплательщики) признаются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации (ст. 334 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 335 НК РФ налогоплательщики подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых (далее – НДПИ) по месту нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации, кроме налогоплательщиков, указанных в пункте 2 указанной статьи, в течение 30 календарных дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр.

Пунктом 2 статьи 335 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщики, осуществляющие добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также за пределами территории Российской Федерации, если эта

добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (либо арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование, подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица.

4.2. Объект налогообложения

Полезные ископаемые:	
Признаваемые объектом налогообложения (п. 1 ст. 336 НК РФ)	Не признаваемые объектом налогообложения (п. 2 ст. 336 НК РФ)
Полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации	Общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления
Полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах	Добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы
Полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование	Полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение. Порядок признания геологических объектов особо охраняемыми геологическими объектами, имеющими научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение, устанавливается Правительством РФ
	Полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих

	производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке
	Дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений
	Метан угольных пластов

Виды добытого полезного ископаемого определены в статье 337 НК РФ, к которым относятся, в частности:

- горючие сланцы;
- уголь;
- торф;
- углеводородное сырье;
- товарные руды;
- природные алмазы, другие драгоценные камни
- соль природная и чистый хлористый натрий;
- подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды) и (или) природные лечебные ресурсы (минеральные воды), а также термальные воды
- сырье радиоактивных металлов (в частности, уран и торий).

4.3 Налоговая база и налоговые ставки

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого.

В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Налоговая база (ст. 338 НК РФ)	Налоговые ставки (ст. 342 НК РФ)
1. Налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых (за исключением добычи угля и углеводородного сырья), а также при добыче углеводородного сырья на новом морском	Налоговые ставки установлены в процентах от стоимости добытых полезных ископаемых

месторождении углеводородного сырья до истечения сроков и на территориях, указанных в пункте 6 статьи 338 НК РФ	
2. Налоговая база при добыче угля и углеводородного сырья определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении	Налоговые ставки установлены в рублях на 1 т нефти и угля или на 1000 куб. м газа

Пунктом 1 статьи 342 НК РФ установлены виды добытых полезных ископаемых, по которым применяется ставка 0% (0 руб.) и условия для применения нулевых ставок.

4.4. Порядок определения количества добытого полезного ископаемого

Количество добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со статьей 339 НК РФ:

- прямым методом посредством применения измерительных средств и устройств;

- косвенным методом расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье.

При использовании прямого метода количество добытого полезного ископаемого определяется с учетом фактических потерь полезного ископаемого.

В случае, если определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом невозможно, применяется косвенный метод.

Применяемый налогоплательщиком метод определения количества добытого полезного ископаемого подлежит утверждению в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения и применяется налогоплательщиком в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого. Изменение возможно только при внесении изменений в технический проект.

4.5. Порядок оценки стоимости добытых полезных ископаемых при определении налоговой базы

Оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно одним из следующих способов (п. 1 ст. 340 НК РФ):

- исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета субсидий;

- исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;

- исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

В случае отсутствия у налогоплательщика реализации добытого полезного ископаемого налогоплательщик применяет способ оценки, исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых (п. 4 ст. 340 НК РФ).

При этом расчетная стоимость добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета. В этом случае налогоплательщик применяет тот порядок признания доходов и расходов, который он применяет для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

4.5. Налоговый период. Порядок исчисления и уплаты налога

Налоговым периодом признается календарный месяц (ст. 341 НК РФ).

Порядок исчисления уплаты налога (ст. 343 НК РФ) приведен в таблице.

Исчисление	Уплата
Сумма налога исчисляется и уплачивается по итогам каждого налогового периода:	
по каждому полезному ископаемому, добытому на территории Российской Федерации*	налог подлежит уплате в бюджет по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации
по каждому полезному ископаемому, добытому за пределами территории Российской Федерации*	налог подлежит уплате в бюджет по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя

*При применении налогоплательщиком налогового вычета, установленного статьей 343.1 НК РФ, сумма налога по углю исчисляется по каждому участку недр, на котором осуществляется добыча угля, как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы, уменьшенное на величину указанного налогового вычета (п. 4 ст. 343 НК РФ).

Статьей 343.1 НК РФ установлен порядок уменьшения суммы налога, исчисленного при добыче угля, на расходы, связанные с обеспечением безопасных условий и охраны труда.

Налогоплательщики по своему выбору:

- могут уменьшить сумму налога, исчисленную за налоговый период при добыче угля на участке недр, на сумму экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов, осуществленных (понесенных) налогоплательщиком в налоговом периоде и связанных с обеспечением безопасных условий и охраны

труда при добыче угля на данном участке недр (налоговый вычет), в порядке, установленном статьей 343.1 НК РФ;

- учесть указанные расходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с главой 25 НК РФ.

Порядок признания расходов должен быть отражен в учетной политике для целей налогообложения. Изменение указанного порядка допускается не чаще одного раза в пять лет.

Виды расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, учитываемых при определении налогового вычета в соответствии со статьей 343.1 НК РФ, устанавливаются в учетной политике для целей налогообложения.

4.6. Сроки уплаты налога. Налоговая декларация

Сумма налога, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 344 НК РФ).

Согласно статье 345 НК РФ обязанность представления налоговой декларации у налогоплательщиков возникает начиная с того налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговые органы по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Контрольные тесты

1. Налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых определяется:
 - 1) как стоимость добытых полезных ископаемых независимо от их вида;
 - 2) как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении независимо от их вида;
 - 3) в зависимости от вида добытых полезных ископаемых- или как стоимость, или как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.
2. При определении налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком:
 - 1) самостоятельно одним из способов, установленных главой 26 НК РФ;
 - 2) способом, определяемым самостоятельно и закрепленным в учетной политике не менее, чем на календарный год

3) одним из способов, установленных главой 26 НК РФ и согласованным с налоговым органом;

3. Выручка от реализации добытого полезного ископаемого полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу, установленному ЦБ РФ:

1) на дату реализации добытого полезного ископаемого, определяемую в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов в соответствии со статьей 271 или статьей 273 НК РФ;

2) на дату поступления выручки на счет налогоплательщика;

3) на последнее число налогового периода, в котором осуществлена реализация.

4. При добыче угля расходы, связанные с обеспечением безопасных условий и охраны труда налогоплательщики налога на добычу полезных ископаемых:

1) учитывают только в качестве расходов при расчете налога на прибыль в соответствии с главой 25 НК РФ;

2) могут учитывать только в качестве вычета по налогу на добычу полезных ископаемых;

3) по своему выбору могут уменьшить сумму налога, исчисленную за налоговый период при добыче угля на участке недр на сумму расходов, связанных с обеспечением безопасных условий труда, в соответствии с главой 26 НК РФ, либо учесть указанные расходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с главой 25 НК РФ.

5. Налоговая декларация по налогу на добычу полезных ископаемых представляется не позднее:

1) 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;

2) 20 числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;

3) последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ РОСТ И НОВЫЕ ВПЕЧАТЛЕНИЯ С ИПБ РОССИИ

Совместно с территориальными организациями профессиональных бухгалтеров, ведущими центрами подготовки и госструктурами ИПБ России проводит ряд мероприятий в красивейших городах нашей страны и ближайшего зарубежья.

Участие в этих мероприятиях позволит бухгалтерам не только пополнить знания по бухгалтерскому учету и налогообложению, но и открыть для себя новые города и регионы.

✈ **САНКТ-ПЕТЕРБУРГ**
✈ **ЯЛТА**
✈ **КАЗАНЬ**
✈ **АБХАЗИЯ**
✈ **АСТРАХАНЬ**

✈ **УФА**
✈ **КРЫМ**
✈ **МУРМАНСК**
✈ **МОСКВА**
✈ **СЕВАСТОПОЛЬ**

📍 **Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3**

☎ **+ 7(495) 720 54 55**

✉ **info@ipbr.org**

🌐 **www.ipbr.org**



Раздел 2.2. Региональные налоги

Тема 1. Транспортный налог

1.1. Общие положения

Транспортный налог является региональным налогом.

Порядок исчисления и уплаты транспортного налога установлен главой 28 «Транспортный налог» НК РФ.

Вводя налог, законодательные (представительные) органы субъекта Российской Федерации определяют ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты.

При установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования.

1.2. Налогоплательщики, объект налогообложения

Налогоплательщики (ст. 358 НК РФ) - лица, на которых в законодательном порядке зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Объект налогообложения (п. 1 ст. 358 НК РФ) - объектом налогообложения признаются 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, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Не являются объектом налогообложения (п. 2 ст. 358 НК РФ):

1) весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 лошадиных сил;

2) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;

3) промысловые морские и речные суда;

4) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления)

организаций и индивидуальных предпринимателей, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;

5) тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

6) транспортные средства, принадлежащие на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

7) транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;

8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

9) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;

10) морские стационарные и плавучие платформы, морские передвижные буровые установки и буровые суда.

1.3. Налоговая база, налоговый и отчетный периоды, налоговые ставки

В соответствии со статьей 359 НК РФ налоговая база определяется:

- в отношении транспортных средств, имеющих двигатели (за исключением транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя), – как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

- в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, – как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;

- в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, – как валовая вместимость в регистровых тоннах;

- в отношении водных и воздушных транспортных средств, не указанных выше, – как единица транспортного средства.

Статьей 360 НК РФ установлено, что налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций - первый квартал, второй квартал, третий квартал.

При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды.

Статьей 361 НК РФ установлены базовые ставки транспортного налога.

Налоговые ставки, указанные в пункте 1 статьи 361 НК РФ, могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в 10 раз.

Указанное ограничение размера уменьшения налоговых ставок законами субъектов Российской Федерации не применяется в отношении автомобилей легковых с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 150 л. с. (до 110,33 кВт) включительно.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса.

Количество лет, прошедших с года выпуска транспортного средства, определяется по состоянию на 1 января текущего года в календарных годах с года, следующего за годом выпуска транспортного средства.

В случае, если налоговые ставки не определены законами субъектов Российской Федерации, налогообложение производится по налоговым ставкам, установленным НК РФ.

1.4. Порядок исчисления и сроки уплаты транспортного налога и авансовых платежей

Исчисление транспортного налога организация производит самостоятельно исходя из налоговой базы и действующей в регионе ставки налога по данному транспортному средству (ст. 362 НК РФ).

Исчисление суммы налога производится с учетом повышающего коэффициента:

1,1 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов до 5 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло от 2 до 3 лет;

1,3 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов до 5 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло от 1 года до 2 лет;

1,5 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов до 5 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 1 года;

2 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 5 миллионов до 10 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 5 лет;

3 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 10 миллионов до 15 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 10 лет;

3 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 15 миллионов рублей, с года выпуска которых прошло не более 20 лет.

Порядок расчета средней стоимости легковых автомобилей для целей главы 28 НК РФ утверждается приказом Минпромторга РФ.

Реестр легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей размещен на официальном сайте указанного органа в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

1.5. Налоговые льготы (ст. 361.1 НК РФ - действует до 31 декабря 2018 года)

Сумма налога, исчисленная по итогам налогового периода налогоплательщиками-организациями в отношении каждого транспортного средства, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, зарегистрированного в реестре, уменьшается на сумму платы, уплаченную в отношении такого транспортного средства в данном налоговом периоде.

В случае, если при применении налогового вычета, предусмотренного пунктом 2 статьи 362 НК РФ, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, принимает отрицательное значение, сумма налога принимается равной нулю.

1.6. Порядок исчисления и уплаты. Порядок и сроки представления декларации

Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении каждого отчетного периода в размере 1/4 произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового (отчетного) периода исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Если регистрация транспортного средства произошла до 15-го числа соответствующего месяца включительно или снятие транспортного средства с регистрации (снятие с учета, исключение из государственного судового реестра и так далее) произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц регистрации (снятия с регистрации) транспортного средства.

Если регистрация транспортного средства произошла после 15-го числа соответствующего месяца или снятие транспортного средства с регистрации (снятие с учета, исключение из государственного судового реестра и так далее) произошло

до 15-го числа соответствующего месяца включительно, месяц регистрации (снятия с регистрации) транспортного средства не учитывается при определении коэффициента, указанного в пункте 3 статьи 362 НК РФ.

Согласно письму Минфина России от 15.06.2017 № 03-05-04-04/37237 исчисление транспортного налога в случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства за период менее одного месяца (при регистрации и снятии с регистрации транспортного средства в период с 1 по 15 число, с 16 по 30 число, при регистрации после 15 числа одного месяца и снятии с регистрации до 15 числа следующего месяца, в один день) в отношении данных транспортных средств не производится.

Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками в бюджет по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

При этом срок уплаты налога для налогоплательщиков, являющихся организациями, не может быть установлен ранее срока, установленного для представления декларации.

Налоговые декларации по налогу представляются налогоплательщиками, являющимися организациями, не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 363.1 НК РФ).

Срок уплаты налога для налогоплательщиков, являющихся физическими лицами, не может быть установлен ранее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом.

Направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления.

Если налогоплательщик- физическое лицо, имеющее имущество, являющееся объектом налогообложения (недвижимое имущество, транспортные средства) не получил уведомление об уплате соответствующих налогов, обязан сообщать о наличии у них таких в налоговый орган по своему выбору.

Указанное сообщение с приложением копий правоустанавливающих (правоудостоверяющих) документов на объекты недвижимого имущества и (или) документов, подтверждающих государственную регистрацию транспортных средств, представляется в налоговый орган в отношении каждого объекта налогообложения однократно в срок до 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2.1 ст. 23 НК РФ).

При представлении указанного уведомления исчисление суммы налога производится начиная с того налогового периода, в котором уведомление представлено и штрафные санкции не применяются.

Такой «щадящий» порядок в соответствии с пунктом 5 статьи 7 Федерального закона от 2 апреля 2014 года № 52-ФЗ (ред. от 24.11.2014, с изм. от 23.06.2016) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее - Закон № 52-ФЗ) применялся до 1 января 2017 года.

С 1 января 2017 года вступил в силу пункт 3 статьи 129.1 НК РФ, введенный в указанную статью Федеральным законом от 02.04.2014 г. № 52-ФЗ. С этой даты неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком - физическим лицом налоговому органу сообщения, предусмотренного пунктом 2.1 статьи 23 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога в отношении объекта недвижимого имущества и (или) транспортного средства, по которым не представлено (несвоеременно представлено) сообщение. А налоги взыскиваются за три налоговых периода, предшествующих налоговому периоду, в котором представлено уведомление.

С 1 апреля 2017 года применяется форма уведомления, утвержденная приказом ФНС России от 7 сентября 2016 года № ММВ-7-11/477@.

Контрольные тесты

1. Объектом налогообложения транспортным налогом являются:

- 1) мотоциклы и мотороллеры;
- 2) транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;
- 3) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке.

2. Налоговые ставки транспортного налога, установленные главой 28 НК РФ, могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ, но не более чем в десять раз.

Указанное ограничение размера уменьшения налоговых ставок законами субъектов РФ не применяется в отношении:

- 1) любых грузовых автомобилей;
- 2) любых легковых автомобилей;
- 3) легковых автомобилей с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 150 л.с. (до 110,33 кВт) включительно.

3. Налогоплательщики транспортного налога, являющиеся физическими лицами, уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом.

Направление налогового уведомления допускается:

- 1) не более чем за два налоговых периода, предшествующих календарному году его направления;
- 2) не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления;
- 3) не более чем за один налоговый период.

4. Налогоплательщики - физические лица должны уплатить транспортный налог не позднее:

- 1) 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- 2) 1 декабря текущего налогового периода;
- 3) 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

5. Налогоплательщики транспортного налога, являющиеся организациями, представляют в налоговый орган:

- 1) налоговую декларацию не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- 2) налоговую декларацию не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- 3) налоговую декларацию не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом и расчеты авансовых платежей не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Тема 2. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций является региональным налогом (ст. 14 НК РФ).

Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах.

Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, предусмотренных главой 30 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога (п. 3 ст. 12 НК РФ).

Законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками (ст. 372 НК РФ).

Налог на имущество организаций посвящена глава 30 НК РФ.

2.1. Налогоплательщики объект налогообложения

Налогоплательщиками признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со статьей 374 НК РФ.

Объектом налогообложения признается - движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета (п. 1 ст. 374 НК РФ)

Объектом налогообложения не признается:

- земельные участки и иные объекты природопользования;
- имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;
- объекты, признаваемые объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов Российской Федерации федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;
- ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ и хранилища радиоактивных отходов;
- ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками и суда атомно-технологического обслуживания;
- космические объекты;
- суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;
- объекты основных средств, включенные в первую или вторую амортизационные группы в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством РФ.

2.2. Налоговая база



2.3. Налоговый и отчетный периоды

Налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами – I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (ст. 379 НК РФ).

Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих налог исходя из кадастровой стоимости, признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

2.4. Определение налоговой базы и расчет налога

Порядок определения налоговой базы установлен статьей 376 НК РФ.

Налоговая база определяется отдельно:

- в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации;
- в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс.

Методика расчета среднегодовой стоимости (за налоговый период) и средней стоимости (за отчетный период) установлена пунктом 4 статьи 376 НК РФ.

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Согласно пункту 6 статьи 376 НК РФ налоговая база уменьшается на сумму законченных капитальных вложений на строительство, реконструкцию и (или) модернизацию вводимых, реконструируемых и (или) модернизируемых судоходных гидротехнических сооружений, расположенных на внутренних водных путях РФ, портовых гидротехнических сооружений, сооружений инфраструктуры воздушного транспорта (за исключением системы централизованной заправки самолетов, космодрома), учтенных в балансовой стоимости данных объектов. Положение указанного пункта не применяется в отношении законченных капитальных вложений, учтенных в балансовой стоимости указанных объектов до 01.01.2010.

Приведем пример расчета налоговой базы, т.е. среднегодовой (средней) стоимости имущества и налога (авансовых платежей по налогу).

Методика расчета универсальна. Она применяется и для головной организации, и для обособленных подразделений, и для объектов недвижимости. В нашем примере будет два варианта:

- 1) организация (обособленное подразделение) существует полный календарный год;
- 2) организация (обособленное подразделение) создана (создано) в середине года.

Пример

Остаточная стоимость основных средств по данным бухгалтерского учета приведена в таблице. Ставка налога – 2,2 %.

Остаточная стоимость основных средств по данным бухгалтерского учета

Дата	Вариант 1	Вариант2
1	2	3
01.01.2017	26 400	0
01.02.2017	25 200	0
01.03.2017	24 000	0
01.04.2017	757 175	0
01.05.2017	740 350	0
01.06.2017	723 525	0
01.07.2017	706 700	0
01.08.2017	689 875	689 875
01.09.2017	673 050	673 050
01.10.2017	656 225	656 225
01.11.2017	639 400	639 400
01.12.2017	622 575	622 575
31.12.2017	605 750	605 750

1. Сначала рассмотрим вариант 1: организация (обособленное подразделение) существует полный календарный год.

Определим налоговую базу.

За I кв. средняя стоимость будет равна 208 194 руб. $[(26\,400 \text{ руб.} + 25\,200 \text{ руб.} + 24\,000 \text{ руб.} + 757\,175 \text{ руб.}) : 4]$.

За I полугодие средняя стоимость составит 429 050 руб. $[(26\,400 \text{ руб.} + 25\,200 \text{ руб.} + 24\,000 \text{ руб.} + 757\,175 \text{ руб.} + 740\,350 \text{ руб.} + 723\,525 \text{ руб.} + 706\,700 \text{ руб.}) : 7]$.

За девять месяцев средняя стоимость будет равна 502 250 руб. $[(26\,400 \text{ руб.} + 25\,200 \text{ руб.} + 24\,000 \text{ руб.} + 757\,175 \text{ руб.} + 740\,350 \text{ руб.} + 723\,525 \text{ руб.} + 706\,700 \text{ руб.} + 689\,875 \text{ руб.} + 673\,050 \text{ руб.} + 656\,225 \text{ руб.}) : 10]$.

Среднегодовая стоимость за налоговый период составит 530 017 руб. $[(26\,400 \text{ руб.} + 25\,200 \text{ руб.} + 24\,000 \text{ руб.} + 757\,175 \text{ руб.} + 740\,350 \text{ руб.} + 723\,525 \text{ руб.} + 706\,700 \text{ руб.} + 689\,875 \text{ руб.} + 673\,050 \text{ руб.} + 656\,225 \text{ руб.} + 639\,400 \text{ руб.} + 622\,575 \text{ руб.} + 605\,750 \text{ руб.}) : 13]$.

Если организация создана (ликвидирована) в течение налогового периода, то в числителе формул расчета средней (среднегодовой) стоимости отражается остаточная стоимость на начало тех месяцев, в которых организация работала, а в знаменателе количество месяцев в отчетном (налоговом) периоде плюс 1 (т.е. те же 4, 7, 10 и 13).

Рассчитаем авансовые платежи по налогу на имущество для варианта 1:

I кв. – 1145 руб. $[(208\,194 \text{ руб.} \cdot 2,2 : 100) : 4]$;

II кв. – 2360 руб. $[(429\,050 \text{ руб.} \cdot 2,2 : 100) : 4]$;

III кв. – 2762 руб. $[(502\,250 \text{ руб.} \cdot 2,2 : 100) : 4]$.

Сумма налога за налоговый период составит 11 660 руб. $(530\,017 \text{ руб.} \cdot 2,2\%)$.

Сумма налога к доплате за IV кв. – 5393 руб. $[11\,660 \text{ руб.} - (1145 \text{ руб.} + 2360 \text{ руб.} + 2762 \text{ руб.})]$.

2. Определим налоговую базу и рассчитаем налог для варианта 2: организация (обособленное подразделение) создана (создано) в середине года.

За девять месяцев средняя стоимость составит 201 915 руб. $[(0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 689\,875 \text{ руб.} + 673\,050 \text{ руб.} + 656\,225 \text{ руб.}) : 10]$.

За налоговый период среднегодовая стоимость будет равна 298 760 руб. $[(0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 689\,875 \text{ руб.} + 673\,050 \text{ руб.} + 656\,225 \text{ руб.} + 639\,400 \text{ руб.} + 622\,575 \text{ руб.} + 605\,750 \text{ руб.}) : 13]$.

Авансовые платежи по налогу на имущество за III кв. – 1110 руб. $[(201\,915 \text{ руб.} \cdot 2,2 : 100) : 4]$.

Сумма налога за налоговый период – 6573 руб. $(298\,760 \text{ руб.} \cdot 2,2\%)$.

Сумма налога к доплате за IV кв. – 5463 руб. $(6573 \text{ руб.} - 1110 \text{ руб.})$.

Конец примера.

2.5. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога в отношении отдельных объектов недвижимого имущества (ст. 378.2 НК РФ)

Налоговая база определяется с учетом особенностей, установленных указанной статьей, как кадастровая стоимость имущества, утвержденная в установленном порядке, в отношении следующих видов недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения:

1) административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них;

2) нежилые помещения, назначение которых в соответствии с кадастровыми паспортами объектов недвижимости или документами технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо которые фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания;

3) объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не относящиеся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства.

4) жилые дома и жилые помещения, не учитываемые на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

Закон субъекта Российской Федерации, устанавливающий особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, указанных выше, может быть принят только после утверждения субъектом Российской Федерации в установленном порядке результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

Статья 378.2 НК РФ, которой установлен порядок налогообложения указанных выше объектов недвижимого имущества от кадастровой стоимости, введена в Кодекс с 1 января 2014 года. Как правило, налог на имущество, исчисленный от кадастровой стоимости, увеличивается по сравнению с исчислением от остаточной стоимости в бухгалтерском учете.

Постепенно складывается судебная практика оспаривания кадастровой стоимости недвижимого имущества.

По земельному налогу, налоговой базой по которому в соответствии с главой 31 НК РФ изначально с даты ее введения является кадастровая стоимость, накопилась огромная судебная практика.

Пленум Верховного Суда РФ в Постановлении от 30 июня 2015 года № 28 дал разъяснения по ряду вопросов, возникающих у судов при рассмотрении дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости земельных участков и объектов недвижимости.

Указанным постановлением руководствуются не только суды, но и юристы при подготовке и ведении дел по соответствующим вопросам.

С точки зрения вопросов налогообложения в случае изменения кадастровой стоимости обратим внимание на положения Налогового кодекса РФ.

С 2015 года статья 378.2 НК РФ, дополнена пунктом 15, согласно первому абзацу которого изменение кадастровой стоимости объектов налогообложения в течение налогового периода не учитывается при определении налоговой базы в этом и предыдущих налоговых периодах за исключением следующих случаев:

- изменения кадастровой стоимости объектов налогообложения вследствие исправления технической ошибки, допущенной органом, осуществляющим государственный кадастровый учет, при ведении государственного кадастра недвижимости, учитывается при определении налоговой базы начиная с налогового периода, в котором была допущена такая техническая ошибка;

- изменения кадастровой стоимости по решению комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или решению суда в порядке, установленном статьей 24.18 Федерального закона от 29 июля 1998 года № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», сведения о кадастровой стоимости, установленной решением указанной комиссии или решением суда. В этом случае изменения кадастровой стоимости учитываются при определении налоговой базы начиная с налогового периода, в котором подано соответствующее заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но не ранее даты

внесения в государственный кадастр недвижимости кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания.

Другими словами, в указанных двух случаях осуществляется ретроспективный пересчет.

Аналогичные изменения были внесены в статью 91 главы 31 НК РФ по земельному налогу.

Вопрос о том, есть ли ограничения по сроку давности такого пересчета, рассмотрен Верховным Судом РФ по делу о признании недействительным решения налогового органа о доначислении земельного налога по результатам налоговой проверки.

В Определении Верховного Суда РФ от 30 августа 2016 года № 309-КГ16-10245 по делу № А60-44489/2015 изложена следующая позиция.

В статье 24.20 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» (в редакции Федерального закона от 21.07.2014 № 225-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации»») установлена возможность ретроспективного пересмотра кадастровой стоимости с 01.01.2014 в тех случаях, когда соответствующие заявления были поданы заинтересованными лицами после 22.07.2014, либо ранее этой даты в 2014 году, но до ее наступления не были рассмотрены по существу. По настоящему делу таких обстоятельств не установлено.

В передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации налогоплательщику было отказано.

2.6. Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу (ст. 382 НК РФ)

Сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в бюджет, российской организацией исчисляется отдельно:

- в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации;
- в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и среднегодовой стоимости имущества, определенной за налоговый период.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной за налоговый период,

и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере 1/4 произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

В отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база в отношении которых определяется как кадастровая стоимость, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по месту нахождения каждого из указанных объектов недвижимого имущества в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и кадастровой стоимости (одной четвертой кадастровой стоимости) этого имущества.

Уплата налога по местонахождению обособленных подразделений

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения в соответствии со статьей 374 НК РФ, находящегося на отдельном балансе каждого из них, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы (одной четвертой средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в соответствии со статьей 376 НК РФ в отношении каждого обособленного подразделения (ст. 384 НК РФ).

Уплата налога по недвижимости, находящейся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения

Особенности исчисления и уплаты налога на имущество для организаций, учитывающих на балансе объекты недвижимого имущества, находящиеся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, установлены в статье 385 НК РФ.

Уплата налога (авансовых платежей по налогу) в таком случае производится в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов недвижимого имущества в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы (1/4 средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в соответствии со статьей 376 НК РФ, в отношении каждого объекта недвижимого имущества.

В качестве примера можно привести ситуацию, когда на балансе головной организации или на отдельном балансе ее обособленного подразделения числится объект недвижимости, который находится вне местонахождения головной организации и обособленного подразделения. При этом объект недвижимости полностью сдается в аренду под офисы. Налог на имущество по месту нахождения объекта уплачивает организация - арендодатель.

2.7. Налоговые льготы

Налоговые льготы установлены статьей 381 НК РФ и обязательны к применению на всей территории Российской Федерации.

Органы власти субъектов РФ своими законами могут устанавливать льготы дополнительно к тем, которые предусмотрены статьей 381 НК РФ.

В частности, от налога освобождаются организации - в отношении движимого имущества, принятого с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств, за исключением объектов движимого имущества, принятых на учет в результате:

- реорганизации или ликвидации юридических лиц;
- передачи, включая приобретение, имущества между лицами, признаваемыми в соответствии с положениями пункта 2 статьи 105.1 НК РФ взаимозависимыми.

Напомним, что в 2013 - 2014 гг. все движимое имущество, принятое на учет в качестве основных средств с 1 января 2013 года не являлось объектом налогообложения и поэтому не участвовало в расчете средней (среднегодовой) стоимости в расчете авансовых платежей и в декларации по налогу на имущество. В расчете участвовало только то движимое имущество, которое было принято на учет в составе основных средств до 1 января 2013 года. С 1 января 2015 года объектом налогообложения является все движимое имущество (кроме имущества, относящегося к первой и второй амортизационным группам независимо от даты принятия на учет). Остаточная стоимость всех объектов движимого имущества, относящихся к третьей - десятой группам участвует в расчете средней (среднегодовой) стоимости, из которой выделяется средняя (среднегодовая стоимость) льготированного имущества.

Федеральным законом от 30 ноября 2016 года № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» в главу 30 НК РФ введена новая статья 381.1, согласно которой льгота по движимому имуществу, предусмотренная пунктом 25 статьи 381 НК РФ, с 2018 года будет предоставляться только в том случае, если субъект РФ примет соответствующий закон.

До 2018 года - это федеральная льгота, которая действовала с некоторыми исключениями для всех налогоплательщиков – владельцев объектов движимого имущества, принятого на учет в качестве основных средств с 2013 года.

Статья 381.1 НК РФ вступила в силу с 1 января 2017 года с тем, чтобы законодательные органы субъектов РФ успели принять соответствующие законы.

2.8. Налоговая декларация по налогу на имущество

Согласно статье 386 НК РФ по истечении каждого отчетного периода налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы расчеты авансовых платежей по налогу, а по окончании налогового периода декларацию:

- по своему местонахождению;
- по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс;

- по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества.

Налогоплательщики, в соответствии со статьей 83 НК РФ, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу представляются не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма расчета авансовых платежей по налогу на имущество, утверждена Приказом ФНС России от 24 ноября 2011 года № ММВ-7-11/895. Декларация по налогу на имущество организаций за 2017 год должна быть представлена по форме, утвержденной приказом ФНС России от 31.03.2017 № ММВ-7-21/271@. Указанным приказом утверждена также форма расчета авансовых платежей, которая будет применяться с 1 квартала 2018 года.

Особенности определения налоговой базы в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), договора инвестиционного товарищества (ст. 377 НК РФ)

Налоговая база в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), договора инвестиционного товарищества определяется исходя из остаточной стоимости признаваемого объектом налогообложения имущества:

- внесенного налогоплательщиком по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), договору инвестиционного товарищества;

- приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, составляющего общее имущество товарищей, учитываемого на отдельном балансе товарищества участником договора товарищества, ведущим общие дела.

Исчисление и уплату налога осуществляет каждый участник договора.

Лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, обязано сообщать не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, каждому налогоплательщику - участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), договора инвестиционного товарищества сведения об остаточной стоимости имущества, составляющего общее имущество товарищей, на 1-е число каждого месяца соответствующего отчетного периода и о доле каждого участника в общем имуществе товарищей.

Особенности налогообложения имущества, переданного в доверительное управление (ст. 378 НК РФ)

Имущество, переданное в доверительное управление, а также имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления, подлежит налогообложению (за исключением имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд) у учредителя доверительного управления.

Имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, подлежит налогообложению у управляющей компании. При этом налог уплачивается за счет имущества, составляющего этот паевой инвестиционный фонд.

Если имущество находится за пределами РФ

В налоговую базу по налогу на имущество организаций включается имущество, находящееся за пределами Российской Федерации.

С 2008 г. в главу 30 НК РФ введена статья 386.1 «Устранение двойного налогообложения».

Фактически уплаченные российской организацией за пределами территории РФ в соответствии с законодательством другого государства суммы налога на имущество в отношении имущества, принадлежащего российской организации и расположенного на территории этого государства, засчитываются при уплате налога в РФ в отношении указанного имущества.

При этом размер засчитываемых сумм налога, выплаченных за пределами территории РФ, не может превышать размер суммы налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации.

Для зачета налога российская организация должна представить в налоговые органы следующие документы:

- заявление на зачет налога;
- документ об уплате налога за пределами территории Российской Федерации, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства.

Указанные документы российская организация представляет в инспекцию по месту нахождения этой организации вместе с налоговой декларацией за налоговый период, в котором был уплачен налог за пределами территории РФ.

Как видим, зачет налога, уплаченного за пределами Российской Федерации, предоставляется только по годовой декларации.

Контрольные тесты

1. Устанавливая налог на имущество организаций, законодательные (представительные) органы субъектов РФ определяют:

- 1) налоговую ставку в пределах, установленных главой 30 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога;
- 2) объект налогообложения;
- 3) срок подачи декларации.

2. Объектами налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признаются находящееся на территории Российской Федерации:

1) объекты движимого имущества, принадлежащие указанным организациям на праве собственности;

2) принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности недвижимое имущество и полученное по концессионному соглашению недвижимое имущество;

3) любое имущество, признаваемое основными средствами правилами бухгалтерского учета Российской Федерации.

3. Объектом налогообложения налогом на имущество организаций не признаются:

1) движимое имущество, приобретенное после 1 января 2013 года;

2) имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;

3) объекты, признаваемые объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов Российской Федерации федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

4. Если налоговая база по налогу на имущество организаций определяется как средняя остаточная стоимость, то авансовый платеж исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере:

1) произведения налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период;

2) одной четвертой произведения налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период;

3) одной двенадцатой произведения налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

5. Определите срок подачи налоговой декларации по налогу на имущество организаций:

1) не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;

2) не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом;

3) не позднее 31 января года, следующего за истекшим налоговым периодом.

ВСЕРОССИЙСКИЙ КОНКУРС НА ЗВАНИЕ «ЛУЧШИЙ БУХГАЛТЕР РОССИИ»

В начале осени ИПБ России традиционно проводит конкурс для студентов, работников бухгалтерских служб коммерческих организаций и бюджетных учреждений.

Он призван повысить профессиональное мастерство и качество работы бухгалтеров, престиж и общественную значимость бухгалтерской профессии, популяризировать ее.

-  **Проводится с 2001 года**
-  **Тысячи участников со всей России**
-  **Бесплатное участие для всех желающих**



Раздел 2.3. Местные налоги

Тема 1. Земельный налог

1.1. Общие положения

Земельный налог является местным налогом.

Налог устанавливается НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

В городах федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя налог устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и законами субъектов Российской Федерации и обязателен к уплате на территориях этих субъектов РФ.

На федеральном уровне порядок уплаты земельного налога регулируется главой 31 НК РФ.

Представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяют налоговые ставки в пределах, установленных главой 31 НК РФ, а также могут устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения. В отношении налогоплательщиков-организаций представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), устанавливая налог, определяют также порядок и сроки уплаты налога.

1.2. Налогоплательщики. Объект налогообложения. Налоговая база

Налогоплательщики земельного налога (ст. 388 НК РФ) - организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 НК РФ, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного пользования, в том числе праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

В отношении земельных участков, входящих в имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, налогоплательщиками признаются управляющие компании. При этом налог уплачивается за счет имущества, составляющего этот паевой инвестиционный фонд.

Объектом налогообложения согласно статье 389 НК РФ признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения:

- земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, музеями - заповедниками;

- земельные участки из состава земель лесного фонда;

- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда;

- земельные участки, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома.

Налоговой базой согласно статье 390 НК РФ является кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 НК РФ.

Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством РФ (ст. 390 НК РФ).

1.3. Порядок определения налоговой базы

В соответствии со статьей 391 НК РФ налоговая база по земельному налогу определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

В отношении земельного участка, образованного в течение налогового периода, налоговая база в данном налоговом периоде определяется как его кадастровая стоимость на дату постановки такого земельного участка на государственный кадастровый учет.

Изменение кадастровой стоимости земельного участка в течение налогового периода не учитывается при определении налоговой базы в этом и предыдущих налоговых периодах, если иное не предусмотрено пунктом 1 статьи 391 НК РФ.

Изменение кадастровой стоимости земельного участка вследствие исправления технической ошибки, допущенной органом, осуществляющим государственный кадастровый учет, при ведении государственного кадастра недвижимости,

учитывается при определении налоговой базы начиная с налогового периода, в котором была допущена такая техническая ошибка.

В случае изменения кадастровой стоимости земельного участка по решению комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или решению суда в порядке, установленном статьей 24.18 Федерального закона от 29 июля 1998 года № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», сведения о кадастровой стоимости, установленной решением указанной комиссии или решением суда, учитываются при определении налоговой базы начиная с налогового периода, в котором подано соответствующее заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но не ранее даты внесения в государственный кадастр недвижимости кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания.

Налоговая база в отношении доли земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), определяется как доля кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональная указанной доле земельного участка.

Налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

Налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Налоговая база для каждого налогоплательщика, являющегося физическим лицом, определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним (п. 4 ст. 391 НК РФ).

В соответствии с пунктом 5 статьи 391 НК РФ налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 рублей на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков:

- 1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;
- 2) инвалидов I и II групп инвалидности;
- 3) инвалидов с детства;
- 4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;
- 5) физических лиц, подвергшихся воздействию радиации.

1.4. Налоговые ставки

Согласно статье 394 НК РФ налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя):

Не выше 0,3% в отношении земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;

- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства;

- приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства.

В отношении прочих земельных участков налоговые ставки не могут превышать 1,5%.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

В случае, если налоговые ставки не определены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), налогообложение производится по налоговым ставкам, установленным НК РФ.

1.5. Налоговые льготы

Налоговые льготы, действующие на всей территории Российской Федерации, установлены статьей 395 НК РФ.

Освобождаются от налогообложения, в частности:

- 1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации - в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

- 2) организации - в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

- 4) религиозные организации - в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

- 6) организации народных художественных промыслов - в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных

промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

7) физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов – в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов.

Как уже отмечалось, при установлении налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков. Эти льготы применяются в пределах соответствующих муниципальных образований, а также Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя.

1.6. Налоговый и отчетные периоды. Порядок исчисления налога и авансовых платежей

Налоговым периодом является календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаются I, II и III кварталы календарного года (ст. 393 НК РФ).

При установлении налога представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) вправе не устанавливать отчетный период.

Если отчетные периоды установлены, то суммы авансовых платежей по налогу по истечении I, II и III кварталов текущего налогового периода определяются как 1/4 соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом (ст. 396 НК РФ).

Налогоплательщики организации и индивидуальные предприниматели исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно (п. 2. ст. 396 НК РФ).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами (п. 3. ст. 396 НК РФ).

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного земельного участка производится с учетом коэффициента. Коэффициент определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении) налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав. Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав.

Органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, представляют информацию в налоговые органы в соответствии с пунктом 4 статьи 85 НК РФ.

Органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, ежегодно до 1 февраля года, являющегося налоговым периодом, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 НК РФ, по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

1.7. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу. Налоговая декларация

Земельный налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) (ст. 397 НК РФ).

В течение налогового периода налогоплательщики (организации или индивидуальные предприниматели) уплачивают авансовые платежи по налогу, если нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики (организации или индивидуальные предприниматели) уплачивают сумму налога, исчисленную в порядке, предусмотренном пунктом 5 статьи 396 НК РФ.

Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются налогоплательщиками-организациями в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 НК РФ.

Налогоплательщики организации в отношении земельных участков, принадлежащих им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования и используемых (предназначенных для использования) в предпринимательской деятельности, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по земельному налогу.

Налоговые декларации представляются не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Расчеты авансовых платежей по земельному налогу в налоговый орган не представляются.

Физические лица уплачивают налог не позднее 1 декабря года, следующего за налоговым периодом.

Направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления (п. 4 ст.397 НК РФ).

Контрольные тесты

1. Налогоплательщиками земельного налога признаются организации и физические лица в отношении земельных участков:

- 1) находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования;
- 2) переданных им по договору аренды;
- 3) находящихся у них на праве собственности.

2. Объектом налогообложения земельным налогом признаются:

- 1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ;
- 2) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;
- 3) земельные участки, выделенные под жилищное строительство.

3. Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется:

- 1) для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности;
- 2) в доле, определяемой по соглашению собственников;
- 3) одним из собственников.

4. Как определяется налоговая база в отношении земельного участка, образованного в текущем налоговом периоде?

- 1) налоговая база определяется с начала следующего налогового периода;

2) налоговая база в данном налоговом периоде определяется как его кадастровая стоимость на дату постановки такого земельного участка на кадастровый учет;

3) налоговая база в данном налоговом периоде определяется как его кадастровая стоимость на 31 декабря текущего года.

5. Налоговые декларации по земельному налогу представляются организациями в срок:

- 1) не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- 2) не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- 3) не позднее 25 января года, следующего за истекшим налоговым периодом.

КОНГРЕСС ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

Ежегодное проведение Конгресса профессиональных бухгалтеров и аудиторов России стало для ИПБ России доброй традицией.

Посвященный Дню профессионального бухгалтера (28 ноября), конгресс каждый раз дарит бухгалтерам возможность встретиться с коллегами-единомышленниками, расширить и освежить свои знания, приобрести новые полезные знакомства, окунуться в атмосферу профессионального единства.

 АКТУАЛЬНЫЕ ТЕМЫ

 ВЕДУЩИЕ СПЕЦИАЛИСТЫ

 ПОВЫШЕНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО УРОВНЯ

 Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3

 + 7(495) 720 54 55

 info@ipbr.org

 www.ipbr.org



Раздел 2.4. Специальные налоговые режимы

Тема 1. Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения является одним из специальных режимов налогообложения, предусмотренных статьей 18 НК РФ. Порядок применения этого режима налогообложения регулируется главой 26.2 НК РФ.

1.1. Общие положения

В соответствии со статьей 346.11 НК РФ применение упрощенной системы налогообложения (далее – УСН) организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 1.6, 3 и 4 статьи 284 НК РФ для дивидендов и процентов по отдельным видам долговых ценных бумаг), налога на имущество организаций*. Организации, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением налога, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 НК РФ при осуществлении договоров доверительного управления и простого товарищества.

Иные налоги уплачиваются организациями, применяющими УСН, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

****Важно!***

С 1 января 2015 года в соответствии с Федеральным законом от 02.04.2014 № 52-ФЗ организации, применяющие УСН, не освобождаются от налога на имущество организаций в отношении объектов недвижимого имущества, по которым налоговая база определяется как кадастровая стоимость.

1.2. Налогоплательщики

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения (ст. 346.12 НК РФ).

С 1 января 2017 года Федеральными законами от 3 июля 2016 года № 243-ФЗ и от 30 ноября 2016 года № 401-ФЗ увеличены стоимостные показатели, позволяющие применять упрощенную систему налогообложения (УСН):

- для лиц, применяющих УСН годовой объем дохода в 2017-2020 годах не должен превышать 150 млн. руб.;

- для лиц, переходящих на УСН с 2018 года, объем дохода за 9 месяцев 2017 года не должен превышать 112,5 млн. руб.

Указанные показатели до 2020 года включительно индексации не подлежат.

Для организаций в целях применения УСН предельная величина остаточной стоимости основных средств, определяемой по данным бухгалтерского учета, увеличена со 100 до 150 млн. руб.

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

- организации, имеющие филиалы;
- 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, перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26.1 НК РФ;
- организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%;
- организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек;
- организации, у которых остаточная стоимость основных средств определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете с 1 января 2017 года превышает 150 млн. руб. При этом учитываются основные средства, которые подлежат амортизации и признаются амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 НК РФ;

- казенные и бюджетные учреждения;

- иностранные организации;
- организации и индивидуальные предприниматели, не уведомившие о переходе на упрощенную систему налогообложения в сроки, установленные пунктами 1 и 2 статьи 346.13 НК РФ;
- микрофинансовые организации;
- частные агентства занятости, осуществляющие деятельность по предоставлению труда работников (персонала).

1.3. Порядок и условия начала и прекращения применения упрощенной системы налогообложения (ст. 346.13 НК РФ)

Заявление о переходе на УСН подается не позднее 31 декабря года, предшествующего году применения УСН. Одновременно выбирается объект налогообложения.

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе подать заявление о переходе на УСН не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе.

Согласно позиции Минфина России и судебной практике аналогичный порядок применяется при реорганизации. Право применения УСН не переходит от правопродолжителя к правопреемнику. Правопреемник получает это право в заявительном порядке. Поэтому нарушение срока подачи уведомления может служить причиной для отказа в применении УСН (письмо Минфина России от 19 августа 2016 года № 03-011-03/2/4/48777; Определение ВС РФ от 20 сентября 2016 года № 307-КГ16-11322, Определение КС РФ от 20 января 2016 года № 200-О).

Организации и индивидуальные предприниматели, которые до окончания текущего календарного года перестали быть налогоплательщиками ЕНВД, вправе на основании уведомления перейти на упрощенную систему налогообложения с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате ЕНВД.

Налогоплательщики, применяющие УСН, не вправе до окончания налогового периода перейти на иной режим налогообложения, если иное не предусмотрено статьей 346.13 НК РФ.

Если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со статьей 346.15 НК РФ и с подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346.25 НК РФ, превысили 150 млн руб.) и (или) в течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным пунктами 3 и 4 статьи 346.12 и пунктом 3 статьи 346.14 главы 26.2 НК РФ, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение УСН с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение и (или) несоответствие указанным требованиям.

Суммы налогов, подлежащих уплате при использовании иного режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

При этом не уплачиваются пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором эти налогоплательщики перешли на иной режим налогообложения.

Налогоплательщик вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на иной режим налогообложения.

Вновь перейти на УСН можно не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение УСН.

1.4. Объекты налогообложения и ставки

Объектом налогообложения признаются:

- доходы – ставка 6%.

Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены налоговые ставки в пределах от 1 до 6% в зависимости от категорий налогоплательщиков;

- доходы, уменьшенные на величину расходов – ставка 15%.

Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком, за исключением случая, когда в течение налогового периода нарушены условия применения УСН (п. 3 ст. 314 НК РФ).

Объект налогообложения может быть изменен с начала налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 31 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения. В течение налогового периода налогоплательщик не может менять объект налогообложения.

Налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

1.5. Порядок определения доходов

При определении объекта налогообложения учитываются доходы, определяемые в порядке, установленном пунктами 1 и 2 статьи 248 главы 25 НК РФ.

Важно!

Если налогоплательщик, применяющий УСН и не являющийся налогоплательщиком НДС, выставляет покупателю счет-фактуру, то сумма налога, указанная в нем, подлежит уплате в бюджет. На сумму НДС, уплаченную

в бюджет, в соответствии со статьей 248 НК РФ уменьшается доход в целях исчисления единого налога.

При определении объекта налогообложения не учитываются:

- доходы, указанные в статье 251 главы 25 НК РФ;
- доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 1.6, 3 и 4 статьи 284 НК РФ, в порядке, установленном главой 25 НК РФ.

1.6. Порядок определения расходов

Статьей 346.16 НК РФ установлен перечень расходов, учитываемых при УСН. Указанный перечень является закрытым и расширению не подлежит.

Согласно пункту 2 статьи 346.16 НК РФ расходы принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ.

Расходы, указанные в подпунктах 5 – 7, 9 – 21, 34 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ, принимаются в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль организаций статьями 254, 255, 263, 264, 265 и 269 главы 25 НК РФ. Это значит, что если отдельные виды расходов в соответствии с главой 25 НК РФ учитываются в пределах нормативов (лимитов), в таком же порядке соответствующие расходы учитываются и при применении УСН.

В соответствии с пунктом 3 статьи 346.16 НК РФ расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов принимаются в следующем порядке (см. таблицу):

Основные средства и нематериальные активы, приобретенные до перехода на УСН	
Срок полезного использования основного средства или НМА	Включение в расходы*
До 3 лет (включительно)	Полностью – в течение первого календарного года применения УСН
От 3 до 15 лет (включительно)	50% стоимости – в течение первого календарного года применения УСН
	30% стоимости – в течение второго календарного года применения УСН
	20% стоимости – в течение третьего календарного года применения УСН
Свыше 15 лет	Равными долями стоимости – в течение первых 10 лет применения УСН

Основные средства и нематериальные активы, приобретенные в период применения УСН	
Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения, а также расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств	с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию
Расходы на приобретение (создание) нематериальных активов	с момента принятия на бухгалтерский учет

*При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями.

Оценка основных средств и нематериальных активов	
Период приобретения	Стоимость
В период применения УСН	Первоначальная стоимость, определяемая в соответствии с законодательством о бухучете
При переходе с общего режима на УСН с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов	Остаточная стоимость, определяемая в соответствии с гл. 25 НК РФ
При переходе с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов	На дату такого перехода остаточная стоимость основных средств, приобретенных в период применения УСН с объектом налогообложения в виде доходов, не определяется
При переходе на УСН с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, с системы в виде единого сельскохозяйственного налога	Определяется исходя из остаточной стоимости на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, уменьшенной на сумму расходов, определяемых в порядке, предусмотренном подпунктом 2 п. 4 ст. 346.5 НК РФ, за период применения гл. 26.1 НК РФ
При переходе на УСН с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, с ЕНВД	Стоимость определяется в виде разницы между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации по правилам бухгалтерского учета за период применения ЕНВД

Налоговые последствия при реализации основных средств и нематериальных активов		
Срок полезного использования	Реализация	Налоговые последствия
До 15 лет	До истечения 3-х лет с момента учета расходов	Необходимо пересчитать налоговую базу с момента учета в составе расходов до даты реализации с учетом положений гл. 25 НК РФ и доплатить единый налог и пени
Свыше 15 лет	До истечения 10 лет с момента учета расходов	

1.7. Порядок признания доходов и расходов

При упрощенной системе используется только кассовый метод признания доходов и расходов (ст. 346.17 НК РФ).

Датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом.

Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. Оплатой товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав признается прекращение обязательства налогоплательщика – приобретателя товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг) и (или) передачей имущественных прав.

Особенности признания доходов (расходов) в зависимости от вида и способа расчетов

Вид доходов (расходов), операций	Признание доходов (расходов)
Поступления в счет будущей реализации	на дату поступления признается доход
Возврат аванса покупателю	доход уменьшается на дату возврата
Средства, уплаченные в счет будущих поставок (работ, услуг)	в расходы не включаются
Получение собственного векселя покупателя	доход признается на дату оплаты векселя или передачи векселя по индоссаменту третьему лицу
Получение от покупателя векселя третьего лица	доход признается на дату получения векселя

Материальные расходы (в том числе расходы по приобретению сырья и материалов)	расходы признаются в момент погашения задолженности. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов по заемным средствам и услуг третьих лиц.
Товары, приобретенные для перепродажи и оплаченные	по мере реализации указанных товаров.* Метод списания (ФИФО, по средней стоимости, по стоимости единицы) устанавливается в учетной политике
Расходы на оплату труда	в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения**
Выдача налогоплательщиком собственного векселя продавцу	расходы считаются оплаченными при оплате собственного векселя
Передача налогоплательщиком векселя третьего лица продавцу	расходы считаются оплаченными на дату передачи векселя

*В соответствии с постановлением Президиума ВАС РФ от 29.06.2010 № 808/10 моментом реализации товара признается переход права собственности к покупателю (ст. 39 НК РФ), а не дата оплаты покупателем приобретенного товара.

**Иным способом погашения является перечисление сумм, удержанных с физического лица НДФЛ, алиментов и т.п.

При переходе налогоплательщика с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, расходы, относящиеся к налоговым периодам, в которых применялся объект налогообложения в виде доходов, при исчислении налоговой базы не учитываются (п. 4 ст. 346.17 НК РФ).

1.8. Налоговая база. Порядок исчисления налога и авансовых платежей

Если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя.

Если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам, определяемым с учетом положений статьи 105.3 НК РФ.

В зависимости от выбранного объекта налогообложения учитываются следующие особенности исчисления единого налога.

Налоговый и отчетный периоды

Налоговый период - календарный год; отчетные периоды - 1 квартал, 1 полугодие и 9 месяцев.

Объект налогообложения «доходы»

Сумма исчисленного налога и авансовых платежей уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности (п. 3 ст. 346.21 НК РФ). При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50%.

Указанное ограничение не распространяется на индивидуальных предпринимателей, не производящих выплат и иных вознаграждений физическим лицам и уплачивающих страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования в фиксированном размере.

Объект налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов»

В течение налогового периода исчисляются авансовые платежи, если налоговая база положительная. Если нарастающим итогом за какой-то отчетный период налоговая база отрицательная, авансовые платежи не уплачиваются.

По итогам налогового периода исчисляется налоговая база и определяется сумма налога, если налоговая база положительная. Если налоговая база отрицательная, сумма налога равна нулю, а отрицательная разница признается убытком, переносимым на будущее, но не более чем на 10 лет (п. 7 ст. 318 НК РФ).

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на упрощенную систему налогообложения. Убыток, полученный налогоплательщиком при применении упрощенной системы налогообложения, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения.

В любом случае независимо от фактических результатов по итогам налогового периода определяется минимальный налог (п. 6 ст. 318 НК РФ).

Сумма минимального налога исчисляется за налоговый период в размере 1% налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со статьей 346.15 НК РФ.

Минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма фактического налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее, но не более чем на 10 лет.

1.9. Порядок уплаты налога (авансовых платежей). Налоговая декларация

Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (п. 7 ст. 346.21 НК РФ).

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации.

В соответствии со статьей 346.23 НК РФ налоговая декларация по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками-организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики - индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют налоговую декларацию в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщик представляет налоговую декларацию не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором согласно уведомлению, представленному им в налоговый орган в соответствии с пунктом 8 статьи 346.13 НК РФ, прекращена предпринимательская деятельность, в отношении которой этим налогоплательщиком применялась упрощенная система налогообложения.

Налогоплательщик представляет налоговую декларацию не позднее 25-го числа месяца, следующего за кварталом, в котором на основании пункта 4 статьи 346.13 Кодекса он утратил право применять упрощенную систему налогообложения.

1.10. Налоговый учет и особенности учета при смене режимов налогообложения

В соответствии со статьей 346.24 НК РФ налогоплательщики обязаны вести учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по налогу в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, форма и порядок заполнения которой утверждена приказом Минфина России от 20.10.2012 № 135-н.

Особенности исчисления налоговой базы при переходе на УСН с иных режимов налогообложения и при переходе с упрощенной системы налогообложения на иные режимы налогообложения установлены статьей 346.25 НК РФ.

Организациями, применявшими общий режим налогообложения и использовавшими при исчислении налога на прибыль метод начислений, при переходе на УСН выполняются следующие правила:

- 1) на дату перехода на УСН в налоговую базу включаются АВАНСЫ, полученные до перехода на УСН в оплату по договорам, исполнение которых будет после перехода на УСН;
- 2) не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на УСН, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;
- 3) расходы, осуществленные после перехода на УСН, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена до перехода на УСН, либо на дату оплаты, если оплата была осуществлена после перехода организации на УСН;
- 4) не вычитаются из налоговой базы денежные средства, уплаченные после перехода на УСН в оплату расходов организации, если до перехода на УСН такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Организациями, применявшими УСН, при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль с использованием метода начислений выполняются следующие правила:

- 1) признаются в составе доходов доходы в сумме выручки от реализации товаров в период применения УСН, оплата (частичная) которых не произведена до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления;
- 2) признаются в составе расходов расходы на приобретение в период применения УСН товаров, которые не были оплачены (частично) налогоплательщиком до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления.

Основные средства и нематериальные активы, приобретенные в период применения общего режима налогообложения

На дату перехода на УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на сумму расходов» в налоговом учете отражается остаточная стоимость приобретенных основных средств и нематериальных активов в виде разницы цены приобретения и суммы начисленной амортизации в соответствии с главой 25 НК РФ.

Налог на добавленную стоимость при смене режимов

При переходе на УСН с общего режима налогообложения суммы НДС, исчисленные и уплаченные с авансов, полученных до перехода на УСН, подлежат вычету в последнем налоговом периоде до перехода на УСН.

При переходе с УСН на общий режим налогообложения суммы НДС, предъявленные налогоплательщику, применяющему УСН, при приобретении им товаров, которые не были отнесены к расходам, принимаются к вычету при переходе на общий режим налогообложения.

Контрольные тесты

1. Налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган:

1) не позднее 15 декабря года, предшествующего году, в котором он предполагает перейти на иной режим налогообложения;

2) до 30 ноября года, предшествующего году, в котором он предполагает перейти на иной режим налогообложения;

3) не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на иной режим налогообложения.

2. Налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, при расчете единого налога не учитывает в составе доходов:

1) полученные дивиденды;

2) полученные доходы от сдачи имущества в аренду;

3) полученные доходы, в виде процентов, начисленных банком на остаток средств на счете.

3. Налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, освобождается от уплаты налога на прибыль организаций:

1) по любым доходам;

2) по доходам от сдачи имущества в аренду;

3) по доходам, облагаемым в соответствии с главой 25 НК РФ по ставкам, отличным от основной ставки 20%.

4. Налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения и использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на расходы, не вправе учитывать расходы:

1) на рекламу;

2) на приобретение нематериальных активов;

3) на представительские цели.

5. Налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения и использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на расходы, получил по результатам налогового периода отрицательную разницу между доходами и расходами, которая:

- 1) не переносится на будущие налоговые периоды;
- 2) переносится на будущие налоговые периоды, но не более, чем на 10 лет;
- 3) переносится на будущие налоговые периоды, но не более, чем на 5 лет.

Тема 2. Единый налог на вмененный доход

Единый налог для отдельных видов деятельности (далее – ЕНВД или единый налог) является одним из специальных режимов, предусмотренных статьей 18 НК РФ.

Порядок исчисления и уплаты ЕНВД регулируется главой 26.3 НК РФ, которая действует с 2003 года и должна была утратить силу с 1 января 2018 года. Федеральным законом от 2 июня 2016 года № 178-ФЗ этот срок продлен до 1 января 2021 года.

За годы действия рассматриваемого налогового режима сложилась судебная практика его применения, которая обобщена в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 года № 157 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее - Информационное письмо Президиума ВАС РФ № 157).

2.1. Общие положения и понятия

Система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности устанавливается НК РФ и вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя и применяется наряду с общей системой налогообложения (далее – общий режим налогообложения) и иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (ст. 346.26 НК РФ).

Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя устанавливаются:

- виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог, в пределах перечня, установленного пунктом 2 статьи 346.26. НК РФ;

- значения корректирующего коэффициента базовой доходности (К₂), указанного в статье 346.27 НК РФ, учитывающего совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности.

Уплата организациями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).*

***Важно!**

С 1 июля 2014 г. в соответствии с Федеральным законом от 02.04.2014 № 52-ФЗ организации, применяющие ЕНВД, не освобождаются от налога на имущество организаций в отношении объектов недвижимого имущества,

по которым налоговая база определяется как кадастровая стоимость (письмо Минфина России от 02.06.2014 № 03-05-05-01/26195).

Система налогообложения в виде ЕНВД может применяться в отношении следующих видов деятельности, в частности:

- оказания бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;

- оказания ветеринарных услуг;

- оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомототранспортных средств;

- оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

- розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли. Для целей главы 26.3 НК РФ розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

- розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

- оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания;

- оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

- распространения наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;

- оказания 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 квадратных метров.

Уплата индивидуальными предпринимателями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом за исключением объектов налогообложения налогом на имущество физических лиц, включенных в перечень, определяемый в соответствии с пунктом 7 статьи 378.2 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных абзацем

вторым пункта 10 статьи 378.2 НК РФ). Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Основные понятия, используемые в главе 26.2 НК РФ даны в статье 346.27:

- **вмененный доход** – потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке;

- **базовая доходность** – условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода;

- **корректирующие коэффициенты базовой доходности:**

K1 – устанавливаемый на календарный год коэффициент дефлятор, рассчитываемый как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году, который определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Значение K1 на соответствующий год устанавливается Минэкономразвития РФ. На 2017 год он составлял 1,798 (Приказ Минэкономразвития России от 03.11.2016 № 698; абз. 5 ст. 346.27, п. 4 ст. 346.29 НК РФ), на 2018 год он составляет 1,868 (Приказ Минэкономразвития России от 30.10.2017 № 579; абз. 5 ст. 346.27, п. 4 ст. 346.29 НК РФ).

K2 – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности и иные особенности.

2.2. Налогоплательщики

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, в которых введен единый налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом (ст. 346.28 НК РФ) и перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход.

Организации и индивидуальные предприниматели переходят на уплату единого налога добровольно.

Налогоплательщики единого налога вправе перейти на иной режим налогообложения, предусмотренный НК РФ, со следующего календарного года, если иное не установлено главой 26.3 НК РФ.

Организации или индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на уплату единого налога, подают в налоговые органы в течение пяти дней со дня начала применения системы налогообложения, установленной главой 26.3 НК РФ, заявление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога.

2.3. Объект налогообложения, налоговая база и ставки

В соответствии со статьей 346.29 НК РФ объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика.

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц, установленные пунктом 3 статьи 346.29 НК РФ.

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты K1 и K2.

Значения корректирующего коэффициента K2 могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

В случае, если в течение налогового периода у налогоплательщика произошло изменение величины физического показателя, налогоплательщик при исчислении суммы единого налога учитывает указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя (п. 9 ст. 349.29 НК РФ).

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого осуществлена соответствующая государственная регистрация налогоплательщика, рассчитывается исходя из полных месяцев начиная с месяца, следующего за месяцем указанной государственной регистрации (п. 10 ст. 346.29 НК РФ).

Ставка единого налога – 15% величины вмененного дохода (ст. 346.31 НК РФ).

2.4. Налоговый период. Порядок и сроки уплаты единого налога. Налоговая декларация

Налоговым периодом по единому налогу признается квартал (ст. 346.30 НК РФ).

В соответствии со статьей 346.32 НК РФ уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации при выплате налогоплательщиками вознаграждений работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

2.5. Совмещение системы налогообложения в виде ЕНВД с другими системами налогообложения

Специальный налоговый режим в виде ЕНВД можно совмещать с другими режимами налогообложения (основной системой, УСН, ЕСХН).

В соответствии с пунктом 7 статьи 346.26 главы 26.3 НК РФ налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения.

Согласно пункту 1 статьи 274 главы 25 НК РФ налогоплательщики, применяющие наряду с основной системой налогообложения специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам.

При этом расходы организаций в случае невозможности их разделения определяются пропорционально доле доходов от деятельности, относящейся к основному режиму налогообложения, в общем доходе организации по всем видам деятельности.

Аналогичный порядок распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов может применяться при совмещении УСН с объектом налогообложения доходы минус расходы и специального налогового режима в виде ЕНВД.

В соответствии с пунктом 16 Информационного письма Президиума ВАС РФ № 157 в тех случаях, когда конкретные работники наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, заняты также и в предпринимательской деятельности, в отношении которой уплачиваются налоги в соответствии с иными режимами налогообложения, плательщик ЕНВД обязан вести раздельный учет сумм уплаченных страховых взносов и сумм пособий по временной нетрудоспособности, на которые уменьшается сумма начисленного ЕНВД.

В письме Минфина России от 21.07.2015 г. № 03-11-09/411869, направленном письмом ФНС России от 03.08.2015 № ЕД-4-3/13578 по системе налоговых органов разъясняется следующее.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 2.2 статьи 346.26 НК РФ на уплату ЕНВД не вправе переходить организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек.

При этом согласно пункту 2.3 статьи 346.26 НК РФ, если по итогам налогового периода налогоплательщиком ЕНВД допущено несоответствие требованию, установленному, в частности, подпунктом 1 пункта 2.2 статьи 346.26 НК РФ, он считается утратившим право на применение ЕНВД и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, в котором допущено несоответствие указанному требованию.

Контрольные тесты

1. Деятельность по оказанию автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, может быть переведена на ЕНВД, если они имеют на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения):

- 1) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;
- 2) не более 10 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;
- 3) без ограничения количества транспортных средств для оказания таких услуг.

2. Организация вправе перейти на ЕНВД в отношении следующих видов деятельности:

- 1) распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;
- 2) размещение рекламы в средствах массовой информации;
- 3) изготовление каталогов, буклетов и иной подобной рекламной продукции.

3. Уплата организациями единого налога на вмененный доход не предусматривает их освобождение от обязанности:

- 1) по уплате налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);
- 2) по уплате налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом за исключением недвижимого имущества, облагаемого по кадастровой стоимости);
- 3) по уплате транспортного налога.

4. Снятие с учета налогоплательщика единого налога на вмененный доход при прекращении им предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, осуществляется:

- 1) на основании заявления, поданного в налоговый орган в течение десяти дней со дня прекращения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом;
- 2) на основании заявления, поданного в налоговый орган в течение пяти дней со дня прекращения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом;
- 3) на основании заявления, поданного в налоговый орган в течение одного месяца со дня прекращения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

5. Если постановка организации на учет в качестве налогоплательщика ЕНВД осуществлена не с первого числа месяца, то размер вмененного дохода за данный месяц рассчитывается:

- 1) исходя из фактического количества дней осуществления организацией предпринимательской деятельности;
- 2) исходя из полных месяцев, начиная с месяца, в котором осуществлена постановка на учет;
- 3) уплата налога осуществляется начиная с квартала, следующего за кварталом, в котором осуществлена постановка на учет.

20 лет
ИПБ России

НЕКОММЕРЧЕСКОЕ ПАРТНЕРСТВО
ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

ЖУРНАЛ «ВЕСТНИК ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ»



 Выпускается с 2007 года

 Включен в новый перечень ВАК

 Включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)



Журнал посвящен вопросам развития бухгалтерского и управленческого учета, финансового менеджмента и аудита.

Подписка на журнал осуществляется по каталогу «Пресса России»
(подписные индексы:
14257 — на полугодие, 25775 — на год),
а также через интернет-каталог:
на полугодие, год

 Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
 + 7(495) 720 54 55
 info@ipbr.org
 www.ipbr.org



Приложение 1. Комплексная задача по налогу на добавленную стоимость

Комплексная задача по заполнению Раздела 3 декларации по НДС

Исходные данные. В отчетном квартале организация осуществила операции, указанные в таблице.

Задание. Заполнить в таблице графу 4 и Раздел 3 формы Декларации по НДС (задача с решением).

№№ п/п	Содержание операции	Сумма в рублях	Код строки и № графы в Разделе 3 декларации
1	2	3	4
1	Получен аванс в счет предстоящей поставки продукции по договору № 1	1 180 000, в т.ч. НДС - 180 000	стр. 070 гр.3 и 5
2	Отгружена продукция в счет аванса по договору № 1	Всего 708 000, в т.ч. без НДС - 600 000, НДС - 108 000	стр. 010, гр. 3 и 5; стр. 170 гр. 3
3	Отгружена продукция по договорам №№ 2-7 (оплата после отгрузки)	Всего 3 540 000, в т.ч. без НДС - 3 000 000, НДС - 540 000	стр. 010 гр. 3 и 5
4	Отражена выручка от реализации услуг по договору поручения	Всего 59 000, в т.ч. без НДС - 50 000, НДС - 9 000	стр. 010 гр. 3 и 5
5	Согласно договору уплачен аванс за поставку сырья для производства облагаемой и не облагаемой НДС продукции; поставка запланирована в следующем квартале	2 360 000, в т.ч. НДС - 360 000	стр. 130 гр. 3
6	Принято к учету сырье для производства облагаемой продукции, за которое в предыдущем квартале перечислен 100% аванс, сумма которого была принята к вычету	Всего без НДС - 800 000, НДС - 144 000	стр. 120 гр. 3 стр. 080 и 090 гр. 5
7	Получен корректировочный счет-фактура от поставщика в связи с уменьшением стоимости товара по соглашению сторон	Сумма НДС к Уменьшению - 40 000	стр. 080 гр. 5

8	Уплачен НДС по товарам, ввезенным из Республики Беларусь во втором месяце квартала	36 000	стр. 160 гр. 3
9	Оплачены расходы по служебным командировкам, в т.ч. НДС в части, приходящейся на облагаемые операции согласно расчету	5 000	стр. 120 гр. 3
10	Уплачен в бюджет НДС, удержанный с иностранного юридического лица, за услуги, местом реализации которых является Российская Федерация	24 000	стр. 180 гр. 3

**Раздел 3. формы декларации по НДС,
утвержденной приказом ФНС России
от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@**

с учетом изменений и дополнений,
внесенных приказом ФНС России от 29.12.2016 № ММВ-7-3/696@

Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям,
облагаемым по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164
Налогового кодекса Российской Федерации

(Фрагмент. Номера операций, коды строк и номера граф сохранены)

Налогооблагаемые объекты	Код строки	Налоговая база в рублях	Ставка налога	Сумма налога в рублях
1	2	3	4	5
1. Реализация (передача) на территории РФ товаров, работ, услуг и имущественных прав	010	3 650 000	18%	657 000
4. Суммы полученной оплаты в счет предстоящих поставок (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав	070	1 180 000		180 000
5. Сумма налога, подлежащая восстановлению, - всего	080			184 000
в том числе:				
5.1. сумма налога, подлежащего восстановлению в соответствии с п/п 3 п. 3 ст. 170 НК РФ	090			144 000
8. Общая сумма налога, исчисленная с учетом восстановленных сумм	110			1 021 000

Налоговые вычеты	Код строки	Сумма налога в рублях
1	2	3
9. Сумма налога, предъявленная налогоплательщику, подлежащая вычету в соответствии с пунктами 2, 4, 13 статьи 171 НК РФ, а также суммы налога подлежащая вычету в соответствии с пунктом 5 статьи 171 НК РФ	120	149 000
10. Суммы налога, предъявленные продавцом покупателю при перечислении предоплаты счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)	130	360 000
13. Суммы налога, уплаченные налогоплательщиком налоговому органу при ввозе товаров из стран ЕАЭС	160	36 000
14. Сумма налога, исчисленная продавцом при получении предоплаты и подлежащая вычету с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг)	170	108 000
15. Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком в бюджет в качестве покупателя - налогового агента, подлежащая вычету	180	24 000
16. Общая сумма налога, подлежащая вычету (сумма величин, указанных в строках 120-180)	190	677 000
17. Общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по Разделу 3 (разность величин строк 110, 190 $\geq$ 0)	200	344 000
18. Общая сумма налога, исчисленная к возмещению по Разделу 3 (разность величин строк 110, 190 $<$ 0)	210	

Приложение 2. Комплексная задача по налогу на прибыль

В задаче рассматривается пример заполнения Листа 02 "Расчет налога", в котором формируется налоговая база, к которой применяется основная налоговая ставка 20%, и определяется сумма налога на прибыль по указанной ставке за 1 полугодие текущего года.

Форма Налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждены приказом ФНС России от 16.10.2016 № ММВ-7-3/600.

К Листу 02 предусмотрено несколько приложений, три из них заполняются в данном примере:

Приложение № 1 к листу 02 "Доходы от реализации и внереализационные доходы" (далее - Приложение № 1).

Приложение № 2 к Листу 02 "Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам" (далее - Приложение № 2).

Приложение № 3 к Листу 02 "Расчет суммы расходов по операциям, финансовые результаты по которым учитываются при налогообложении прибыли с учетом положений статей 268, 275.1, 276, 279, 323 Налогового кодекса Российской Федерации (за исключением отраженных в Листе 05)" (далее - Приложение № 3).

Учитывая, что в Приложении № 3 отражаются операции, по которым финансовые результаты учитываются в особом порядке, вначале заполняется это приложение, затем два других и только поле этого обобщенные показатели переносятся в Лист 02.

Лист 02 с Приложениями заполняется за 9 месяцев текущего года.

Исходные данные для заполнения Приложения № 3, в котором будут отражены две операции:

1. Реализация двух основных средства в августе месяце текущего года:

Основное средство, реализованное с убытком	Код строки	Основное средство, реализованное с прибылью	Код строки
- доход от реализации- 400000 руб.	030	- доход от реализации- 800000 руб.	030
-остаточная стоимость - 500000 руб.	040	-остаточная стоимость - 650000 руб.	040
-убыток 100000 руб.	060	- прибыль +150000	050
Оставшийся срок полезного использования - 10 месяцев			

2. Уступка права требования долга к покупателю до истечения срока платежа по договору.

Первоначальный кредитор уступает право требования долга в сумме 236 000 руб. за 200 000 руб. Ключевая ставка ЦБ РФ на дату уступки 10%. Фактический убыток – 36 000 рублей. Договор об уступке права требования вступил в силу за 30 дней до наступления срока платежа по договору.

Сумма убытка, учитываемого в целях налогообложения прибыли, равна:

$200\,000 \cdot 10\% \cdot 1,25 : 365 \cdot 30 \text{ дней} : 100\% = 2055 \text{ руб.}$

Убыток, превышающий расчетную величину 33945 руб. не учитывается для целей налогообложения ($36000 - 2055 = 33945$).

**Исходные данные для заполнения Приложений № 1 и № 2
представлены в таблице:**

№ п/п	Наименование доходов/расходов	Сумма (руб.)	Кодстроки
Приложение № 1 к Листу 02			
1.	Выручка от реализации-всего, в том числе:	5600000	010
	- от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства	4100000	011
	- от реализации покупных товаров	1000000	012
	- от реализации имущественных прав (доли в ООО)	500000	013
2.	Выручка от реализации по операциям, отраженным в приложении № 3 к Листу 02	1400000	030
Итого доходы от реализации (стр.010+стр.030)		7000000	040
3.	Внереализационные доходы всего, в том числе:	1300000	100
	- сумма восстановленных расходов на капитальные вложения в соответствии с абзацем четвертым п. 9 ст. 258 НК РФ при реализации объекта основных средств взаимозависимому лицу	300000	105
	- дивиденды (только в строке 100, отражение дивидендов в отдельной строке в расшифровке не предусмотрено)	1000000	100
Приложение № 2 к Листу 02			
1.	Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам, работам, услугам	3500000	010
2.	Прямые расходы по торговой деятельности в том числе:	910000	020

	- стоимость реализованных покупных товаров	890000	030
3.	Косвенные расходы- всего:	500000	040
4.	Стоимость реализованных имущественных прав (кроме прав требования долга, указанных в приложении № 3 к Листу 02)- Доля в ООО	600000	059
5.	Расходы по операциям, отраженным в Приложении № 3 к Листу 02 (стр. 350 Прил. №3)	1386000	080
6.	Сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, относящаяся к прочим расходам текущего периода	10000	100
Итого признанных расходов		6906000	130
7.	Внереализационные расходы - всего: в том числе:	80000	200
	- расходы в виде процентов по долговым обязательствам	80000	201
8.	Убытки, приравненные к внереализационным расходам - всего В том числе:	100000	300
	- суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет резерва	100000	302
9.	Корректировка налоговой базы на выявленные ошибки (искажения) относящиеся к прошлым налоговым периодам, которые привели к переплате налога	2000	400

Заполнение Приложения № 3

(Фрагмент - только те строки, показатели которых используются в примере).

Показатели	Код строки	Сумма в рублях
Количество объектов реализации амортизируемого имущества - всего	010	2
в том числе объектов, реализованных с убытком	020	1
Выручка от реализации амортизированного имущества	030	1200000
Остаточная стоимость реализованного амортизированного имущества и расходы, связанные с его реализацией	040	1150000
Прибыль от реализации амортизированного имущества (без учета объектов, реализованных с убытком)	050	150000
Убытки от реализации амортизированного имущества (без учета объектов, реализованных с прибылью)	060	100000

Выручка от реализации права требования долга: до наступления срока платежа (пункт 1 статьи 279 Налогового кодекса Российской Федерации)	100	200000
Стоимость реализованного права требования долга: до наступления срока платежа (пункт 1 статьи 279 Налогового кодекса Российской Федерации)	120	236000
Убыток от реализации в соответствии с пунктом 1 статьи 279 Налогового кодекса Российской Федерации:		
размер убытка, соответствующий сумме процентов, исчисленных в соответствии со статьей 269 Налогового кодекса Российской Федерации	140	2055
размер убытка, превышающий сумму процентов, исчисленных в соответствии со статьей 269 Налогового кодекса Российской Федерации	150	33945
Итого выручка от реализации по операциям, отраженным в Приложении № 3 к Листу 02(строка 030+ строка 100)	340	1400000*
Итого расходы по операциям, отраженным в Приложении № 3 к Листу 02 (строка 040+ строка 120)	350	1386000**
Убытки по операциям, отраженным в Приложении № 3 к Листу 02 (строка 060+ строка 150)	360	133945***

*Переносится в строку 030 Приложения № 1 к Листу 02.

**Переносится в строку 080 Приложения № 2 к Листу 02.

***Переносится в строку 050 Листа 02.

Заполнение Приложения № 2

(Фрагмент - только те строки, показатели которых используются в примере).

Показатели	Код строки	Сумма в рублях
Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам, (работам, услугам)	010	3500000
Прямые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю в текущем отчетном (налоговом), относящиеся к реализованным товарам в периоде,	020	910000
в том числе стоимость реализованных покупных товаров	030	890000
Косвенные расходы - всего		
Стоимость реализованных имущественных прав (кроме прав требования долга, указанных в Приложении № 3 к Листу 02) - доля в ООО	059	600000
Расходы по операциям, отраженным в Приложении № 3 к Листу 02 (стр. 350 Приложения №3)	080	1386000
Сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, относящаяся к прочим расходам текущего периода	100	10000

Итого признанных расходов (сумма строк 010, 020, 040, 059, 080, 100)	130	6906000
Внереализационные расходы- всего	200	80000
в т.ч. расходы в виде процентов по долговым обязательствам	201	80000
Убытки, приравненные к внереализационным расходам- всего, в том числе:	300	100000
суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет резерва	301	100000
Корректировка налоговой базы на выявленные ошибки (искажения) относящиеся к прошлым налоговым периодам, которые привели к переплате налога	400	2000

Заполнение Приложения № 1

(Фрагмент - только те строки, показатели которых используются в примере).

Показатели	Код строки	Сумма в рублях
Выручка от реализации-всего, в том числе:	010	5600000
- от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства	011	4100000
- от реализации покупных товаров	012	1000000
- от реализации имущественных прав (доли в ООО)	013	500000
Выручка от реализации по операциям, отраженным в приложении № 3 к Листу 02 (стр.340 Приложения № 3 к Листу 02)	030	1400000
Итого доходы от реализации (стр.010+стр.030)	040	7000000
Внереализационные доходы всего, в том числе:	100	1300000
- сумма восстановленных расходов на капитальные вложения в соответствии с абзацем 4 п. 9 ст. 258 НК РФ при реализации объекта основных средств взаимозависимому лицу	105	300000
- дивиденды (только в строке 100, отражение дивидендов в отдельной строке в расшифровке не предусмотрено)		1000000

После заполнения Приложений №№ 1, 2 и 3, заполняем Лист 02 "Расчет налога".

Дополнительные исходные данные для заполнения Листа 02:

1. Сумма начисленных авансовых платежей за 1 полугодие текущего года с учетом ежемесячных авансовых платежей за апрель, май и июнь составила 40000 руб., в том числе:

- в федеральный бюджет - 6000 руб.;

- в бюджет субъекта Российской Федерации- 34000 руб.

Сумма фактической прибыли за 1 квартал 2017 года составила 50000 руб., авансовые платежи от фактической прибыли - 10000 руб., в том числе:

- в федеральный бюджет - 1500 руб.;

- в бюджет субъекта Российской Федерации - 8500 руб.

2. На начало текущего года у организации числится убыток от деятельности, переносимый на будущее в соответствии со ст. 283 НК РФ в сумме 50000 руб.

Лист 02

Расчет налога

Показатели	Код строки	Сумма в рублях
Доходы от реализации (стр. 040 Приложения № 1 к Листу 02)	010	7000000
Внереализационные доходы (стр.100 Приложения № 1 к Листу 02)	020	1300000
Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (стр.130 Приложения № 2)	030	6906000
Внереализационные расходы (стр. 200+ стр.300 Приложения № 2 к Листу 02)	040	180000
Убытки (стр. 360 Приложения №3 к Листу 02)	050	133945
Итого прибыль (убыток) (стр.010+стр.020-стр.030-стр.040+стр.050)	060	1347945
Доходы, исключаемые из прибыли	070	1000000
Налоговая база (стр.060 - стр.070 - стр. 400 Приложения № 2)	100	345945
Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период (стр. 150 Приложения № 4 к листу 02, которое в примере не заполняется - см. исходные данные к Листу 02)	110	50000
Налоговая база для исчисления налога	120	295945
В том числе в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений абзацев 4, 5 и 6 п.1 ст.284 НК РФ)	130	-
Ставка налога на прибыль – всего, % в том числе:	140	
в федеральный бюджет	150	3,0
в бюджет субъекта Российской Федерации	160	17,0
в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений абзацев 4, 5 и 6 п.1 ст.284 НК РФ)	170	-
Сумма исчисленного налога на прибыль – всего, в том числе:	180	59189
в федеральный бюджет (с.120 · с.150:100)	190	8878
в бюджет субъекта Российской Федерации (с.120 – с.130) · с.160 : 100 + (с.130 · с.170 : 100)	200	50311
Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период, всего	210	20000

в том числе:		
в федеральный бюджет	220	3000
в бюджет субъекта Российской Федерации	230	17000
Сумма налога на прибыль к доплате		
в федеральный бюджет	270	5878
в бюджет субъекта Российской Федерации	271	33311
Сумма налога на прибыль к уменьшению		
в федеральный бюджет	280	-
в бюджет субъекта Российской Федерации	281	-
Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих к уплате в квартале, следующем за текущим отчетным периодом	290	49189
в том числе:		
в федеральный бюджет	300	7378
в бюджет субъекта Российской Федерации	310	41811
Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих к уплате в первом квартале, следующего налогового периода	320	-
в том числе:		
в федеральный бюджет	330	
в бюджет субъекта Российской Федерации	340	

Приложение 3. Таблица ответов к контрольным тестам (кроме налога на прибыль и НДС)

Номер теста	Правильный ответ	Обоснование
Акцизы		
1	3	НК РФ, глава 22, ст. 181, п. 1, пп. 2
2	1	НК РФ, глава 22, ст. 182
3	3	НК РФ, глава 22, ст. 186, п. 1.
4	1	НК РФ, глава 22, ст. 195, п. 2
5	2	НК РФ, глава 22, ст. 198, п. 4
Налог на добычу полезных ископаемых		
1	3	НК РФ, глава 26, ст. 338, п. 2
2	1	НК РФ, глава 26, ст. 340, п. 1
3	1	НК РФ, глава 26, ст. 340, п. 2 и 3
4	3	НК РФ, глава 26, ст. 343.1, п. 1
5	3	НК РФ, глава 26, ст. 345, п. 1 и 2
Транспортный налог		
1	1	НК РФ, глава 28, ст. 358, п.1; и п. 2, пп. 2 и 7
2	3	НК РФ, глава 28, ст. 361, п.2;
3	2	НК РФ, глава 28, ст. 363, п.3
4	1	НК РФ, глава 28, ст. 363, п.1
5	1	НК РФ, глава 28, ст. 363.1, п.3
Налог на имущество организаций		
1	1	НК РФ, глава 30, ст. 372, п. 2
2	2	НК РФ, глава 30, ст. 374, п. 3
3	3	НК РФ, глава 30, ст. 374, п. 4, пп. 3
4	2	НК РФ, глава 30, ст. 382, п. 4
5	1	НК РФ, глава 30, ст. 386, п. 3
Земельный налог		
1	3	НК РФ, глава 31, ст. 388, п. 1 и 2
2	3	НК РФ, глава 31, ст. 389, п. 2, пп. 1 и 3
3	1	НК РФ, глава 31, ст. 392, п. 1
4	2	НК РФ, глава 31, ст. 391, п. 1
5	1	НК РФ, глава 31, ст. 398, п. 1 и 3
Упрощенная система налогообложения		
1	3	НК РФ, глава 26.2, ст. 346.13, п. 6
2	1	НК РФ, глава 26.2, ст.346.15, п. 1.1, пп. 2
3	3	НК РФ, глава 26.2, ст. 346.11, п. 2
4	3	НК РФ, глава 26.2, ст. 346.16, п. 1
5	2	НК РФ, глава 26.2, ст. 346.18, п. 7
Единый налог на вмененный доход		
1	1	НК РФ, глава 26.3, ст. 346.26, п. 2, пп. 5
2	1	НК РФ, глава 26.3, ст. 346.26, п. 2, пп. 10
3	3	НК РФ, глава 26.3, ст. 346.26, п. 4
4	2	НК РФ, глава 26.3, ст.346.28, п. 3
5	1	НК РФ, глава 26.3, ст. 346.29, п. 10

Список использованных документов

- Налоговый кодекс Российской Федерации, части первая и вторая.
- ГК РФ.
- Трудовой кодекс РФ.
- Постановления Правительства Российской Федерации, изданные в соответствии с НК РФ.
- Приказы Минфина России ФНС России, в том числе об утверждении налоговых расчетов и налоговых деклараций.
- Письма Минфина России и ФНС России с разъяснениями по вопросам налогообложения.
- Судебные акты арбитражных судов и Верховного Суда РФ.
- Договор о Евразийском экономическом союзе (подписан в г. Астане 29.05.2014) (ред. от 10.10.2014, с изм. от 08.05.2015) – раздел XVII «Налоги и налогообложение».