

A portrait of a middle-aged man with a shaved head, wearing a light blue and white striped dress shirt and a red tie. He is looking directly at the camera with a neutral expression.

Сергей
Молчанов

НАЛОГИ

РАСЧЕТ и ОПТИМИЗАЦИЯ

8-е издание
ПЕРЕРАБОТАННОЕ и ДОПОЛНЕННОЕ

A close-up of the man's hands, which are gesturing as if he is speaking or presenting. The hands are positioned in the lower part of the frame, with fingers slightly spread.

доступно • быстро • эффективно



Сергей
Молчанов

НАЛОГИ

РАСЧЕТ и ОПТИМИЗАЦИЯ

8-е издание
ПЕРЕРАБОТАННОЕ И ДОПОЛНЕННОЕ



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

2016

СОДЕРЖАНИЕ

Благодарности	5
Глава 1. ВВЕДЕНИЕ В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС	
1.1. Структура налогового кодекса Российской Федерации	19
1.2. Внесение изменений в НК РФ	21
1.3. Базовые понятия, применяемые в НК РФ	22
1.4. Принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения	23
1.4.1. Критерии взаимозависимости	23
1.4.2. Условия для осуществления контроля за сделками между российскими лицами	25
1.4.3. Представление информации о контролируемых сделках.	27
1.4.4. Новый вид налоговых проверок.	27
1.4.5. Соглашение о ценообразовании.	29
1.4.6. Симметричные корректировки.	30
1.5. Иерархия нормативных актов в сфере налогообложения	31
<i>Задачи</i>	32
Глава 2. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ	
2.1. Плательщики налога. Базовая схема расчета налога. Классификация доходов и расходов. Необлагаемые доходы и неучитываемые расходы	34
2.1.1. Плательщики налога на прибыль	34
2.1.2. Расчет налога на прибыль	35
2.1.3. Принципы классификации доходов и расходов	38
2.1.4. Состав доходов и расходов от реализации	39
2.1.5. Состав внереализационных доходов и расходов	40
2.1.6. Доходы, не облагаемые налогом на прибыль	42
2.1.7. Расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль	45
2.2. Момент признания доходов. Кассовый метод и метод начисления. Определение суммы доходов от реализации	51
2.2.1. Методы признания доходов для целей налогообложения	51
2.2.2. Определение суммы доходов от реализации для целей налогообложения	56
2.3. Внереализационные доходы. Моменты признания. Определение налогооблагаемых сумм	57
2.3.1. Момент отражения внереализационных доходов для целей налогообложения	57
2.3.2. Определение суммы внереализационных доходов для целей налогообложения	59
2.4. Момент признания расходов. Кассовый метод и метод начисления. Прямые и косвенные расходы.	70
2.4.1. Момент признания расходов для целей налогообложения прибыли	70
2.4.2. Прямые и косвенные расходы	75

2.5. Материальные расходы, связанные с производством и реализацией	81
2.5.1. Состав материальных расходов	81
2.5.2. Определение стоимости материально-производственных запасов	81
2.6. Расходы на оплату труда	83
2.6.1. Состав расходов по оплате труда	83
2.6.2. Заработная плата	84
2.6.3. Премии, включаемые в расходы организации	86
2.6.4. Доплаты к заработной плате работников, уменьшающие налоговую базу	87
2.6.5. Включение в расходы оплаты вынужденных простоев	90
2.6.6. Выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск при увольнении сотрудника	91
2.6.7. Выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск, если трудовые отношения с работником продолжаются	92
2.6.8. Выплаты работникам, увольняемым по сокращению численности (штата)	92
2.6.9. Выплаты по гражданско-правовым договорам	96
2.6.10. Выплаты по договорам добровольного медицинского, пенсионного страхования и страхования жизни работников	97
2.6.11. Резервы на оплату отпусков	99
2.6.12. Компенсационные выплаты	100
2.7. Амортизация	101
2.7.1. Понятие амортизируемого имущества для целей налогообложения	101
2.7.2. Имущество, относящееся к амортизируемому, но не подлежащее амортизации в налоговом учете	105
2.7.3. Определение первоначальной стоимости амортизируемого имущества в налоговом учете	107
2.7.4. Изменение первоначальной стоимости амортизируемого имущества	110
2.7.5. Влияние переоценки основных средств на их стоимость в налоговом учете	111
2.7.6. Определение срока полезного использования амортизируемого имущества	112
2.7.7. Амортизационные группы и подгруппы	113
2.7.8. Начисление амортизации основных средств в налоговом учете	114
2.8. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией.	124
2.8.1. Состав прочих расходов	124
2.8.2. Расходы по аренде имущества	125
2.8.3. Юридические услуги	125

2.8.4. Консультационные, информационные, посреднические и аудиторские расходы	126
2.8.5. Права на использование программ и баз данных для ЭВМ.	126
2.8.6. Расходы на имущественное страхование.	127
2.8.7. Таможенные пошлины, налоги и сборы, не включаемые в цену товаров	128
2.8.8. Расходы на рекламу	128
2.8.9. Нормативы по компенсациям за использование личного автомобиля (мотоцикла) для служебных поездок	130
2.8.10. Расходы, связанные с командировками	131
2.8.11. Представительские расходы	136
2.8.12. Расходы на подготовку и переподготовку кадров	138
2.9. Внереализационные расходы.	139
2.9.1. Состав внереализационных расходов. Момент их признания для целей налогообложения	139
2.9.2. Расходы на уплату процентов по долговым обязательствам	139
2.9.3. Списание дебиторской задолженности	145
2.10. Определение прибыли от реализации имущества	148
2.11. Уменьшение текущей прибыли на величину убытков прошлых лет. Сроки представления отчетности и уплаты налога.	151
2.11.1. Определение суммы убытка прошлых лет при расчете налогооблагаемой прибыли	151
2.11.2. Представление налоговой декларации и уплата налога на прибыль	152
2.12. Налогообложение прибыли и доходов иностранных юридических лиц, осуществляющих свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства	154
2.12.1. Понятие «постоянное представительство иностранного юридического лица».	154
2.12.2. Деятельность вспомогательного и подготовительного характера	156
2.12.3. Ситуации, в которых постоянное представительство не возникает	157
2.12.4. Зависимые агенты	159
2.12.5. Налогообложение постоянных представительств иностранных юридических лиц. Ставки налога на прибыль	160
2.12.6. Ставки налога. Уплата налога и сроки представления отчетности	161
2.13. Налогообложение доходов иностранных юридических лиц из источников в Российской Федерации в случаях, когда постоянное представительство в Российской Федерации не возникает.	163
2.13.1. Ставки налога для различных видов доходов иностранных организаций из источников в Российской Федерации	163
2.13.2. Порядок удержания налога и сроки его уплаты в бюджет. Случаи, в которых удержание налога не производится.	167

2.13.3. Использование международных договоров (соглашений) об избежании двойного налогообложения в целях снижения налога на доходы	168
2.13.4. Присвоение иностранным организациям статуса налоговых резидентов РФ	169
<i>Задачи</i>	174
Глава 3. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС) И АКЦИЗЫ	
3.1. Сущность НДС. Плательщики налога. Освобождение от НДС	189
3.1.1. Сущность налога на добавленную стоимость	189
3.1.2. Налоговый период по НДС. Сроки представления отчетности, уплаты и возмещения налога	191
3.1.3. Плательщики НДС	193
3.1.4. Получение права на освобождение от обязанностей плательщика НДС	193
3.1.5. Операции, освобождаемые от НДС	195
3.2. Определение места реализации товаров (работ, услуг) для целей НДС	197
3.2.1. Критерии определения места реализации для товаров	197
3.2.2 Критерии определения места реализации для услуг.	198
3.3. «Исходящий» НДС с реализации в Российской Федерации: момент возникновения, ставки налога	201
3.3.1. Объект обложения НДС.	201
3.3.2. Момент возникновения «исходящего» НДС.	201
3.3.3. Момент возникновения «исходящего» НДС при передаче товаров безвозмездно, при получении авансовых платежей.	202
3.3.4. Ставки налога применительно к реализации в Российской Федерации.	203
3.4. «Исходящий» НДС с реализации в Российской Федерации: определение величины облагаемой реализации, уплата налога с авансов и с процентов по товарным кредитам и векселям	204
3.4.1. Определение стоимости товаров (работ, услуг), реализованных в Российской Федерации, для целей расчета НДС	204
3.4.2. Исчисление и уплата НДС с полученных авансов	205
3.4.3. Исчисление НДС с процентов, полученных по товарным кредитам, облигациям и векселям	205
3.5. Вычеты «входящего» НДС. Общие правила	207
3.5.1. Понятие вычета «входящего» НДС.	207
3.5.2. Общие условия вычета «входящего» НДС	208
3.5.3. Почему для вычетов НДС важен характер использования приобретенных ресурсов?	209
3.6. Вычеты «входящего» НДС в отдельных ситуациях	210
3.6.1. Приобретение товаров (работ, услуг) за наличный расчет.	211

3.6.2. Вычет НДС, уплаченного на таможне	211
3.6.3. Вычет НДС при возврате товаров либо при отказе от выполненных работ (услуг)	212
3.6.4. Вычеты НДС по нормируемым расходам	212
3.6.5. Вычеты НДС по командировочным расходам.	212
3.6.6. Вычеты НДС по работам (услугам), выполненным (оказанным) иностранными юридическими лицами	213
3.6.7. Вычеты НДС при аренде муниципального или государственного имущества	213
3.6.8. Вычеты НДС при зачете взаимных требований	214
3.6.9. Вычеты НДС при использовании имущества в расчетах с поставщиками	214
3.6.10. Вычеты «входящего» НДС по авансам, выданным поставщикам.	215
3.6.11. Вычеты «входящего» НДС при наличии облагаемых и не облагаемых налогом операций	216
3.7. Восстановление «входящего» НДС, ранее принятого к вычету	219
3.7.1. Восстановление «входящего» НДС	219
3.7.2. Порядок восстановления «входящего» НДС. Расчет суммы НДС к восстановлению	220
3.7.3. Восстановление «входящего» НДС по объектам недвижимости	222
3.8. Нулевая ставка НДС. Экспортные операции	224
3.8.1. Экспорт. Общие положения.	224
3.8.2. Исчисление «исходящего» НДС по экспортным операциям	224
3.8.3. Документы, подтверждающие экспорт	226
3.8.4. Применение ставок 10 и 18% по неподтвержденному экспорту	226
3.8.5. Вычет «входящего» НДС по экспортным операциям	227
3.8.6. Начисление пени на сумму НДС в результате неподтверждения экспорта	229
3.8.7. Экспорт работ (услуг)	229
3.9. Особые случаи исчисления НДС	230
3.9.1. Исчисление НДС при продаже имущества	230
3.9.2. Исчисление НДС при выполнении строительно- монтажных работ	231
3.9.3. НДС при использовании произведенных товаров (работ, услуг) для собственных нужд предприятия, при раздаче товаров в рекламных целях.	233
3.9.4. Исчисление НДС при уступке права требования	234
3.9.5. Исчисление НДС при посреднических операциях	235
3.9.6. Исчисление НДС при импорте товаров	237
3.9.7. Исчисление НДС при осуществлении расчетов с иностранными юридическими лицами.	239

3.10. Счета-фактуры	241
3.10.1. Обычные счета-фактуры.	241
3.10.2. Счета фактуры, используемые для оформления авансовых платежей	242
3.10.3. Корректировочные счета-фактуры.	244
3.11. Акцизы	248
3.11.1. Сущность акцизов. Дата реализации подакцизных товаров. Налоговый период по акцизам. Плательщики акцизов.	248
3.11.2. Подакцизные товары	250
3.11.3. Налогооблагаемые операции	251
3.11.4. Операции, освобождаемые от акцизов	254
3.11.5. Особенности взимания акцизов при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации.	255
3.11.6. Ставки акцизов	258
3.11.7. Порядок отнесения сумм акциза на стоимость подакцизных товаров или на расходы	262
3.11.8. Налоговые вычеты и расчет суммы акциза, подлежащей уплате или возврату	263
3.11.9. Сроки и порядок уплаты акцизов	265
3.11.10. Порядок возмещения сумм акциза	268
<i>Задачи</i>	270
Глава 4. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ	
4.1. Экономическое содержание. Плательщики. налоговый и отчетный периоды. Ставки налога	275
4.1.1. Понятие налога на доходы физических лиц	275
4.1.2. Налоговый период по НДФЛ	276
4.1.3. Понятия «резидент» и «нерезидент»	277
4.1.4. Налоговые ставки по НДФЛ	279
4.2. Исчисление НДФЛ с доходов, облагаемых по базовой ставке 13%. Общие принципы.	280
4.3. Доходы, облагаемые по ставке 13%. Формы получения. Моменты признания в налоговых целях	281
4.3.1. Состав обычных доходов, облагаемых по ставке 13%	281
4.3.2. Формы получения и даты признания доходов	282
4.4. Доходы, не подлежащие налогообложению. общая характеристика	285
4.4.1. Доходы, не подлежащие налогообложению. Общая характеристика .	285
4.4.2. Доходы, не подлежащие налогообложению. Компенсационные выплаты.	288
4.5. Стандартные налоговые вычеты. Условия применения	292
4.6. Социальные налоговые вычеты. Расходы граждан на благотворительность, обучение и лечение	294

4.6.1. Порядок социальных налоговых вычетов и порядок их предоставления	294
4.6.2. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на благотворительные цели	296
4.6.3. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на обучение самого налогоплательщика и его детей	297
4.6.4. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на лечение налогоплательщика, его супруги, детей и родителей	299
4.6.5. Подробнее о социальном вычете по личным расходам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, добровольного пенсионного страхования и добровольного страхования жизни.	300
4.7. Имущественные вычеты, предоставляемые при продаже личного имущества и приобретении жилья	302
4.7.1. Имущественные налоговые вычеты	302
4.7.2. Порядок определения налогооблагаемого дохода при продаже имущества (текущие правила)	302
4.7.3. Новые правила для объектов недвижимости, приобретенных после 1 января 2016 года	306
4.7.4. Вычет на новое строительство (приобретение) жилья.	306
4.8. Профессиональные налоговые вычеты. Условия их предоставления	311
4.8.1. Предоставление профессиональных налоговых вычетов	311
4.8.2. Вычеты по гражданско-правовым договорам	311
4.8.3. Вычеты, предоставляемые индивидуальным предпринимателям	312
4.8.4. Вычеты по авторским договорам и вознаграждениям, по договорам на создание (исполнение) произведений науки, литературы и искусства	313
4.9. Применение ставки 35%. Проценты по банковским вкладам. Материальная выгода по займам.	315
4.9.1. Доходы, облагаемые по специальным ставкам	315
4.9.2. Исчисление налога с процентов по банковским вкладам	316
4.9.3. Исчисление налога с материальной выгоды по займам.	318
4.10. Налогообложение подарков, призов и материальной помощи	322
4.10.1. Налогообложение обычных подарков, полученных от организаций и предпринимателей	322
4.10.2. Налогообложение призов и выигрышей рекламного характера	323
4.10.3. Налогообложение материальной помощи и оплаты лекарств	324
4.11. Налогообложение страховых выплат	324
4.11.1. Обязательное страхование	324
4.11.2. Добровольное имущественное страхование.	324
4.11.3. Добровольное медицинское страхование	326
4.11.4. Негосударственное пенсионное обеспечение	326

4.11.5. Добровольное пенсионное страхование	327
4.11.6. Добровольное страхование жизни.	328
4.12. Налогообложение операций с ценными бумагами.	329
4.13. Исчисление налога с дивидендов	330
4.14. Налогообложение доходов нерезидентов. избежание двойного налогообложения.	332
4.14.1. Налогообложение доходов нерезидентов.	332
4.14.2. Избежание двойного налогообложения	333
4.15. Уплата НДФЛ индивидуальными предпринимателями	334
4.16. Удержание и уплата налога в бюджет. Налоговая декларация. Сведения от работодателей	337
4.16.1. Особенности исчисления и порядок уплаты налога в отношении отдельных видов доходов	337
4.16.2. Правила удержания и уплаты НДФЛ налоговыми агентами	338
4.16.3. Справки и сведения, представляемые налоговыми агентами.	340
4.16.4. Налоговая декларация. Сроки уплаты (возврата) НДФЛ.	341
4.17. Инвестиционные налоговые вычеты	343
4.17.1. Индивидуальные инвестиционные счета.	343
4.17.2. Первый тип (тип А) инвестиционного вычета	344
4.17.3. Второй тип (тип Б) инвестиционного вычета	345
4.17.4. Инвестиционный вычет, связанный с реализацией ценных бумаг.	346
Ответы на контрольные вопросы	348
<i>Задачи</i>	<i>350</i>
Глава 5. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ	
5.1. Виды страховых взносов. Плательщики страховых взносов	357
5.1.1. Виды страховых взносов	357
5.1.2. Плательщики страховых взносов	358
5.1.3. Особенности начисления взносов на выплаты иностранным гражданам	360
5.2. Объект обложения страховыми взносами у работодателей. База для начисления и тарифы страховых взносов для работодателей.	362
5.2.1. Объект обложения страховыми взносами у работодателей	362
5.2.2. Выплаты, не подлежащие обложению страховыми взносами	363
5.2.3. Порядок расчета базы по страховым взносам для работодателей	366
5.2.4. Тарифы и расчет страховых взносов работодателями	367
5.3. Сроки уплаты и предоставление отчетности по страховым взносам работодателями.	370
5.3.1. Расчетный и отчетный периоды	370
5.3.2. Порядок исчисления и сроки уплаты страховых взносов	371

5.3.3. Исчисление и уплата страховых взносов филиалами юридических лиц	373
5.4. Выплаты по авторским договорам. Определение базы для начисления страховых взносов.	374
5.5. Исчисление и уплата страховых взносов индивидуальными предпринимателями и приравненными к ним лицами	375
5.5.1. Тарифы страховых взносов для индивидуальных предпринимателей	375
5.5.2. Порядок исчисления и уплаты страховых взносов индивидуальными предпринимателями	377
5.6. Контроль за уплатой взносов	378
<i>Задачи</i>	<i>380</i>
Глава 6. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	
6.1. Налог на имущество организаций	384
6.1.1. Плательщики налога на имущество организаций	384
6.1.2. Объекты налогообложения, порядок расчета налога.	385
6.2. Транспортный налог.	389
6.2.1. Плательщики транспортного налога.	389
6.2.2. Объекты обложения транспортным налогом	389
6.2.3. Расчет транспортного налога	390
6.2.4. Порядок уплаты транспортного налога.	392
6.3. Упрощенная система налогообложения.	392
6.3.1. Понятие упрощенной системы налогообложения.	392
6.3.2. Порядок перехода к упрощенной системе налогообложения	394
6.3.3. Объекты налогообложения.	396
6.3.4. Определение доходов и расходов при применении упрощенной системы налогообложения.	397
6.3.5. Расчет единого налога	400
6.3.6. Патентная система налогообложения	402
6.3.7. Сроки уплаты единого налога	404
6.4. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	406
6.4.1. Сущность единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД).	406
6.4.2. Виды предпринимательской деятельности, подлежащие обложению ЕНВД	409
6.4.3. Объект обложения ЕНВД. Расчет вмененного дохода	411
6.4.4. Применение поправочных коэффициентов	413
6.4.5. Порядок уплаты единого налога.	414
<i>Задачи</i>	<i>416</i>

Глава 7. УЧЕТ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ. УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ. НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ. ПОРЯДОК РЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ	
7.1. Постановка на учет в налоговых органах	421
7.1.1. Порядок учета юридических и физических лиц в налоговых органах	421
7.1.2. Идентификационный номер налогоплательщика	423
7.1.3. Ответственность, предусмотренная НК РФ за нарушение сроков и уклонение от постановки на учет в налоговых органах	424
7.2. Налоговые декларации: представление, Исправления	424
7.2.1. Представление налоговой декларации	424
7.2.2. Внесение исправлений в налоговые декларации.	426
7.2.3. Ответственность, предусмотренная НК РФ за нарушение сроков подачи налоговых деклараций	428
7.2.4. Налоговые санкции за нарушение правил учета доходов и расходов	429
7.3. Уплата и возврат налога	430
7.3.1. Прекращение обязанности по уплате налога	430
7.3.2. Налоговые санкции за неуплату (неудержание, неперечисление налога)	431
7.3.3. Взыскание пени за просрочку уплаты налога	431
7.3.4. Зачет или возврат излишне уплаченных сумм налога	433
7.4. Налоговые проверки. Порядок взыскания налогов, пеней и штрафов	434
7.4.1. Камеральные налоговые проверки	434
7.4.2. Выездные налоговые проверки.	436
7.4.3. Действия налоговых органов в ходе выездных налоговых проверок.	439
7.4.4. Оформление результатов налоговых проверок и принятие решения по ним	440
7.4.5. Взыскание налоговых санкций	445
7.4.6. Срок давности привлечения к ответственности	446
7.4.7. Санкции за нарушение требований, установленных НК РФ в отношении налоговых проверок	446
7.5. Порядок обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц	448
<i>Задачи</i>	450
Глава 8. НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ И ОПТИМИЗАЦИЯ. ОФШОРНЫЙ БИЗНЕС	
8.1. Сущность и общая характеристика методов налоговой оптимизации	454
8.1.1. Оптимизация налогообложения	454
8.1.2. Методы оптимизации налогообложения.	455
8.2. Учетная политика организации для целей налогообложения	456
8.2.1. Трудности формирования правильной учетной политики.	456

8.2.2. Выбор метода определения доходов и расходов	457
8.2.3. Перечень прямых расходов и порядок их распределения на остатки незавершенного производства.	458
8.2.4. Выбор способа начисления амортизации, закрепление права списывать до 30% первоначальной стоимости основных средств и применять повышающие коэффициенты	460
8.2.5. Выбор метода списания сырья, материалов, покупных товаров	461
8.2.6. Создание различных резервов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль	461
8.2.7. Порядок распределения налога между обособленными подразделениями	462
8.2.8. Пример учетной политики организации в целях налогообложения	464
8.3. Некоторые способы оптимизации налога на прибыль	466
8.3.1. Реализация продукции (товаров) через организацию, применяющую упрощенную систему налогообложения	466
8.3.2. Перенесение прибыли в организацию, применяющую упрощенную систему налогообложения, через договоры на оказание услуг.	467
8.3.3. Присоединение убыточной организации	468
8.3.4. Создание консолидированной группы налогоплательщиков	469
8.4. Офшорный бизнес	473
8.4.1. Что такое офшор и зачем его регистрировать?	473
8.4.2. Характерные черты офшорных компаний	476
8.4.3. Офшорная география	480
8.4.4. Выбор банка для хранения средств офшорной компании и личных сбережений ее владельца	483
8.4.5. Антиофшорное регулирование	484
8.4.6. Как выбирать местоположение офшора	489
8.4.7. Как поставить задачу по разработке офшорной схемы перед консультантами	490
8.5. Критерии отбора налогоплательщиков на проведение выездных налоговых проверок.	492
<i>Задачи</i>	<i>495</i>
Глава 9. АНТИОФШОРНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ В РОССИИ. НОВЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К РАСКРЫТИЮ ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТАМ РОССИЙСКИХ ГРАЖДАН В ИНОСТРАННЫХ БАНКАХ	
9.1. Основная цель антиофшорного Закона и иллюстрация его действия	497
9.2. Что такое «контролируемая иностранная компания» и кто признается «контролирующими лицами» иностранных компаний?	498
9.3. Как определяется прибыль контролируемой иностранной компании?	503
9.3.1. Классификация доходов, включаемых в прибыль контролируемой иностранной компании	503

9.3.2. Два метода определения прибыли контролируемой иностранной компании	505
9.3.3. Корректировки размера прибыли контролируемой иностранной компании, исчисленной по правилам иностранного государства	506
9.3.4. Минимальный размер прибыли от контролируемых иностранных компаний, учитываемый при налогообложении в РФ	509
9.3.5. Распределение прибыли контролируемой иностранной компании между российскими контролирующими лицами	509
9.3.6. Зачет суммы налога, уплаченного за границей контролируемой иностранной компанией	512
9.3.7. Налогообложение имущества, полученного при ликвидации иностранной организации	512
9.4. В каких случаях прибыль контролируемой иностранной компании освобождается от налогообложения?	513
9.5. О чем, в какой форме и в какие сроки налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы в связи с принятием антиофшорного закона?	520
9.5.1. О чем налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы?	520
9.5.2. В какой форме производится уведомление налоговых органов?	521
9.5.3. В какой форме производится уведомление налоговых органов?	523
9.5.4. Признание налогоплательщика, не направившего уведомление, контролирующим лицом иностранной организации.	524
9.6. Ответственность за нарушение антиофшорного законодательства	525
9.6.1. Налоговые штрафы и санкции за нарушение антиофшорного законодательства	525
9.7. Влияние антиофшорного закона на соглашения об избежании двойного налогообложения	527
9.8. Новые требования к раскрытию операций по счетам российских граждан в иностранных банках	531
Ответы на задачи	534
Изменения в налоговом законодательстве на 1 января 2016 г., по сравнению с 1 января 2015 г.	585

ГЛАВА 2

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

Основные цели этой главы

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

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

2.1.1. ПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

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

- российские организации (т. е. юридические лица¹);
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы из источников в Российской Федерации (подробнее см. **раздел 2.12**).

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

Пример 2.1. Плательщики налога на прибыль

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

¹ С 1 января 2015 г. к российским организациям приравниваются иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в порядке, установленном статьей 246.2 НК РФ (подробнее см. п. 2.13.4).

по всем видам своей деятельности начиная с 1 января текущего года и до окончания применения упрощенной системы налогообложения.

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

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

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

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

2.1.2. РАСЧЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Базовая схема расчета налога на прибыль представлена на **схеме 2.1.**

Кратко охарактеризуем каждый элемент схемы.

1. Налогооблагаемые доходы организации за текущий год.

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

2. Вычитаемые расходы организации за текущий год.

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

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

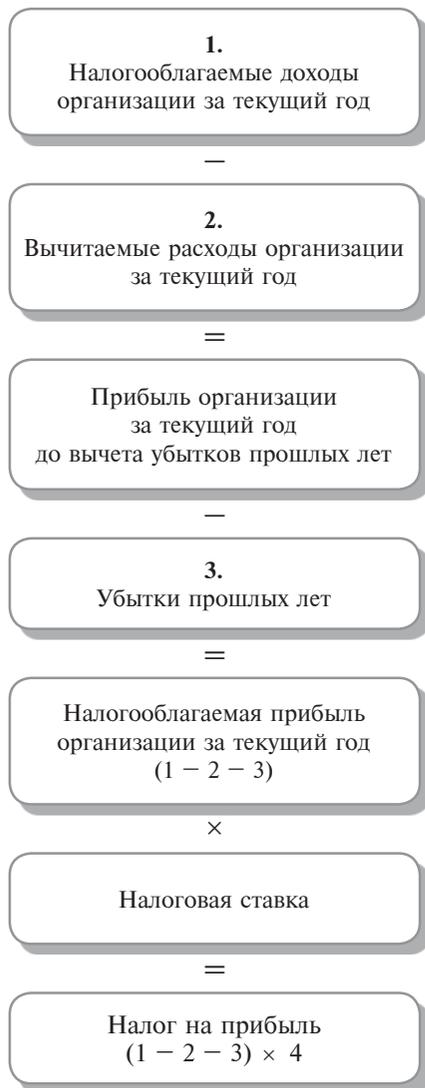


Схема 2.1. Базовая схема расчета налога на прибыль

3. Убытки прошлых лет.

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

4. Ставка налога.

Базовая ставка налога равна 20%. Она состоит из федеральной (2%) и региональной (18%) частей (ст. 284 НК РФ).

Федеральная часть ставки является фиксированной и не может быть понижена.

Размер ставки, по которой налог зачисляется в бюджет субъектов Российской Федерации, может быть понижен этими субъектами в законодательном порядке. При этом минимальная региональная ставка не может быть установлена на уровне ниже **13,5%**.

Таким образом, общая **минимально возможная** ставка налога на прибыль на территории Российской Федерации составляет **15,5%** (2% + 13,5%).

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

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

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

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

Пример 2.2. Базовая схема расчета налога на прибыль

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

Расходы ЗАО включают в себя:

зарплату персонала и начисленные на нее страховые взносы во внебюджетные фонды (далее — страховые взносы) — 100 000 руб.;

плату за аренду торговых помещений — 200 000 руб.

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

<i>Ставка налога на прибыль равна 20%. Расчет налога на прибыль ЗАО «Винни-Пятачок», руб.:</i>	
Доходы от продажи меда	<i>1 000 000</i>
Минус расходы:	
<i>себестоимость меда</i>	<i>(500 000)</i>
<i>зарплата работников</i>	<i>(100 000)</i>
<i>аренда помещения</i>	<i>(200 000)</i>
Итого прибыль	<i>200 000</i>
<i>Минус убыток прошлого года</i>	<i>(40 000)</i>
Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка	<i>160 000</i>
Налог на прибыль по ставке 20%	<i>32 000</i>
<i>В данном случае установлена максимальная ставка налога — 20%. Налог зачисляется в федеральный бюджет в сумме 3200 руб. (160 000 руб. × 2%) и в бюджет субъекта Российской Федерации в сумме 28 800 руб. (160 000 руб. × 18%). Всего — 32 000 руб.</i>	

2.1.3. ПРИНЦИПЫ КЛАССИФИКАЦИИ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

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

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

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

Пример 2.3. Доходы и расходы, связанные с реализацией. Внереализационные доходы и расходы

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

Было продано пончиков на сумму 1 000 000 руб.

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

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

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

Расходы по аренде производственного помещения — 130 000 руб.

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

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

Ставка налога на прибыль составляет 20%.

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

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

2.1.4. СОСТАВ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ

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

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

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

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

Все вышеуказанные виды доходов и расходов будут подробно рассмотрены далее.

2.1.5. СОСТАВ ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

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

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

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

- доходы от долевого участия в других организациях;
- положительные курсовые разницы от переоценки валютных ценностей организации (за исключением выданных/полученных авансов и ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте);
- признанные должниками или подлежащие уплате должниками по решению суда суммы штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков или ущерба;
- доходы от сдачи имущества в аренду, если такие доходы не относятся к основной деятельности налогоплательщика;

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

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

- проценты по долговым обязательствам любого вида, в том числе проценты, начисленные по ценным бумагам;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки валютных ценностей (за исключением выданных/полученных авансов и ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте);
- расходы по формированию резерва сомнительных долгов (для налогоплательщиков, применяющих метод начисления);
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции;
- штрафы, пени, иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;
- убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде¹;
- потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций;
- убытки по сделкам уступки права требования;
- недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены.

Основные виды внереализационных доходов и расходов будут подробно рассмотрены далее.

¹ Если не определен точный период возникновения таких убытков.

Важнейшие промежуточные выводы:

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

2. Все доходы и расходы, учитываемые в целях налога на прибыль, делятся на **две группы**:

- **доходы и расходы, связанные с реализацией;**
- **внереализационные доходы и расходы.**

3. **Доходы, связанные с реализацией**, представляют собой выручку от продажи товаров (работ, услуг) как собственного производства (например, пончиков — см. **пример 2.3**), так и ранее приобретенных (например, меда — см. **пример 2.2**).

4. **Расходы, связанные с реализацией**, подразделяются на **четыре** большие группы:

- **материальные расходы** (например, мука для пончиков или стоимость закупок меда);
- **расходы на оплату труда** (например, зарплата повару);
- **амортизация** (например, износ печи для выпекания пончиков);
- **прочие расходы** (например, расходы по аренде офиса).

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

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

2.1.6. ДОХОДЫ, НЕ ОБЛАГАЕМЫЕ НАЛОГОМ НА ПРИБЫЛЬ

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

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

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

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

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

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

1. ЗАО «Пончик» зарегистрировано в январе текущего года. В уставный капитал ЗАО акционерами внесен 1 000 000 руб.
2. ЗАО «Пончик» получило грант от гражданки Пончиковой (жены директора ЗАО) на развитие бизнеса в сумме 50 000 руб.
3. ЗАО «Пончик» взяло кредит в банке в сумме 3 000 000 руб.
4. ЗАО «Пончик» получило предоплату за пончики в сумме 10 000 руб. (ЗАО признает доходы по методу начисления).
5. ЗАО «Пончик» передало свое здание в аренду. Арендатор произвел капитальные вложения в арендованное здание, а именно: установил в нем лифт за свой счет. После окончания аренды здание вместе с лифтом возвращено ЗАО.

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

2.12. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ И ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ СВОЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ЧЕРЕЗ ПОСТОЯННЫЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА

Механизм налогообложения прибыли и доходов иностранных юридических лиц непосредственно связан с наличием или отсутствием представительства иностранного юридического лица на территории Российской Федерации.

2.12.1. ПОНЯТИЕ «ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО ИНОСТРАННОГО ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА»

Под *постоянным представительством* в смысле п. 2 ст. 306 НК РФ понимается любое обособленное подразделение или место деятельности иностранной организации на территории Российской Федерации, через которое она регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность.

Это подразделение или место деятельности называется отделением иностранного юридического лица. Таким образом, термин «отделение» в смысле Налогового кодекса РФ означает филиал (представительство, бюро, контору, агентство) иностранного юридического лица на территории Российской Федерации, а также строительную площадку, месторождение и любое другое место осуществления деятельности иностранного юридического лица в Российской Федерации.

Важно понимать, что термин «отделение иностранного юридического лица» шире, чем понятие «постоянное представительство», которое означает не просто отделение иностранного юридического лица на территории Российской Федерации, а отделение, через которое это лицо совершает **регулярную предпринимательскую деятельность, направленную на получение дохода и подлежащую налогообложению.**

Пример 2.76. Возникновение постоянного представительства

Пенсионерка Мария Ивановна подписывает трудовой контракт с американской компанией «Супер Джанк Лимитед», у которой больше нет никаких сотрудников в Российской Федерации. Согласно условиям контракта, Мария Ивановна будет представлять интересы компании в Российской Федерации, за что ей регулярно будет выплачиваться заработная плата. Поскольку арендовать офис «Супер Джанк Лимитед» на первом этапе не намерена, деловые встречи будут происходить в квартире Марии Ивановны либо в офисах у потенциальных клиентов.

Данный начальный этап на практике часто называется скрытым представительством, поскольку о деятельности иностранной организации в Российской Федерации официально никому неизвестно. Хотя Мария Ивановна формально имеет признаки отделения иностранного юридического лица, ожидать от нее добровольной налоговой регистрации не приходится.

Впоследствии, когда объемы бизнеса в России будут возрастать и компании «Супер Джанк Лимитед» потребуется нанять новых сотрудников и (или) арендовать офис, где могли бы происходить коммерческие переговоры, скорее всего, данная компания официально зарегистрирует свое представительство в Российской Федерации.

Однако и на этом, втором этапе постоянное представительство в смысле ст. 309 НК РФ автоматически не образуется. Дело в том, что для возникновения постоянного представительства только факта его регистрации еще недостаточно, должна осуществляться **регулярная предпринимательская деятельность** представительства, направленная на получение дохода.

Согласно п. 2 ст. 306 НК РФ, предпринимательская деятельность иностранной организации может быть связана с:

- использованием недр (природных ресурсов);
- проведением строительных работ (особенности налогообложения данных работ содержатся в ст. 308 НК РФ);
- проведением работ по установке, монтажу, сборке, наладке и эксплуатации оборудования;
- продажей товаров со складов, находящихся на территории Российской Федерации и принадлежащих иностранной компании;
- другими видами деятельности или выполнением ею других работ и оказанием других услуг.

Обратите внимание на то, что представительства иностранных юридических лиц в Российской Федерации не имеют права ввозить товары в Российскую Федерацию для выпуска в свободное обращение.

Пример 2.77. Виды деятельности представительства

Индийская компания «Три слона» планирует начать поставки чая в Российскую Федерацию. С этой целью она планирует учредить свое представительство в Москве, которое будет:

- 1) проводить маркетинговые исследования и рекламу чая;
- 2) заключать сделки с покупателями продукции фирмы;
- 3) осуществлять импорт чая в Российскую Федерацию.

Представительство может заниматься видами деятельности, указанными в п. 1 и 2. Однако импорт чая через представительство запрещен. Для этой цели индийская фирма должна будет зарегистрировать дочернюю компанию в Российской Федерации или воспользоваться услугами российских посредников, на имя которых будет осуществляться импорт чая в Российскую Федерацию.

2.12.2. ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ВСПОМОГАТЕЛЬНОГО И ПОДГОТОВИТЕЛЬНОГО ХАРАКТЕРА

В п. 4 ст. 306 НК РФ особо оговорено, что деятельность *подготовительного* и *вспомогательного* характера, осуществляемая отделением иностранного юридического лица, не приводит к созданию постоянного представительства.

К подготовительной и вспомогательной деятельности отделения, в частности, относятся:

- сбор, обработка и (или) распространение информации о товарах, реализуемых иностранным юридическим лицом¹;
- маркетинг¹;
- реклама товаров, реализуемых иностранным юридическим лицом¹;
- использование сооружений (и содержание запасов товаров, принадлежащих этой иностранной организации) исключительно для целей их хранения и демонстрации;
- простое подписание контрактов от имени иностранной организации в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.

Пример 2.78. Виды деятельности представительства

Московский филиал итальянской фирмы «Карло и сын», специализирующейся на изготовлении и продаже обуви, занимается:

вариант А: исключительно маркетинговой деятельностью (изучением обувного рынка Российской Федерации) в пользу своей головной компании;

вариант Б: маркетинговой деятельностью в пользу своей головной компании, а также дистрибуцией рекламных материалов о продукции фирмы «Карло и сын»;

вариант В: маркетинговой деятельностью в пользу своей головной компании, дистрибуцией рекламных материалов о продукции фирмы «Карло и сын», а также подписанием контрактов на поставку обуви в Российскую Федерацию от имени головной компании.

Во всех трех вариантах на территории Российской Федерации возникает отделение иностранного юридического лица, однако в первом и во втором вариантах деятельность отделения носит подготовительный (маркетинг) и вспомогательный (реклама) характер, поэтому постоянного представительства в обоих указанных случаях не возникает. Что касается варианта В, то необходимо разобраться, как именно происходит заключение контрактов через представительство.

Например, если переговоры с российскими покупателями ведутся сотрудниками представительства, которые имеют полномочия на согласование условий конкретных сделок без участия головного офиса,

¹ При этом такая деятельность **не должна** являться основной (обычной) деятельностью организации.

это приводит к возникновению постоянного представительства. Если же уполномоченный сотрудник отделения просто ставит свою подпись от лица головной компании, следуя ее детальным письменным инструкциям, **постоянное представительство не образуется.**

На практике бывает достаточно сложно определить реальную степень вовлеченности сотрудников представительства в заключение сделок, а также степень свободы сотрудников в принятии решений относительно условий заключаемых ими сделок. Многие отделения иностранных компаний пользуются этим и не раскрывают важные детали в ежегодных отчетах о своей деятельности, чтобы не приобрести статус постоянного представительства. Однако следует иметь в виду, что осуществление исключительно подготовительной и вспомогательной деятельности в течение многих лет подряд может вызвать недоумение у сотрудников налоговой инспекции и как следствие привести к выездной проверке представительства.

Если подготовительная и вспомогательная деятельность оказывается отделением иностранной организации не в пользу этой организации, а в пользу третьего лица, то это может привести к возникновению постоянного представительства этого лица в Российской Федерации.

Пример 2.79. Деятельность в пользу третьих лиц

Московское представительство итальянской фирмы «Карло и сын» занимается маркетинговой деятельностью:

- 1) в пользу своей головной компании;
- 2) в пользу итальянской фирмы «Барабас и дочь», которая оплачивает эти услуги компании «Карло и сын» напрямую в Италии.

Маркетинговая деятельность представительства в пользу головной компании не приводит к образованию постоянного представительства. Аналогичная деятельность в пользу третьего лица (фирмы «Барабас и дочь») **приводит** к образованию постоянного представительства. Поскольку расчеты за оказанные услуги производятся в Италии, налогооблагаемая прибыль будет определяться на основе затрат представительства, связанных с упомянутыми услугами (подробнее этот механизм будет рассмотрен в п. 2.12.5).

2.12.3. СИТУАЦИИ, В КОТОРЫХ ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО НЕ ВОЗНИКАЕТ

В п. 5–8 ст. 306 НК РФ прямо указано, что постоянное представительство иностранного юридического лица не образуется в случаях, если иностранная организация:

- владеет ценными бумагами, долями в капитале российских организаций;

- владеет имуществом на территории Российской Федерации, но при этом не ведет регулярную предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации;
- предоставляет российской организации персонал для работы на территории Российской Федерации, если он действует исключительно от имени и в интересах организации, в которую был направлен;
- осуществляет операции по ввозу в Российскую Федерацию или вывозу из Российской Федерации товаров, в том числе в рамках внешнеторговых контрактов, но при этом не ведет регулярную предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации.

Пример 2.80. *Необлагаемая деятельность представительства*

Американская компания «Донат Инкорпорейтед»:

- 1) *создала в Российской Федерации 100%-ное дочернее предприятие «Донат Раша»;*
- 2) *приобрела офисное здание в Москве и сдала его в аренду «Донат Раша»;*
- 3) *предоставила «Донат Раша» пять менеджеров сроком на 1 год;*
- 4) *продала «Донат Раша» ингредиенты для изготовления особого сорта пончиков по внешнеторговому контракту;*
- 5) *приобрела у «Донат Раша» партию готовых пончиков по внешнеторговому контракту.*

Ни одна из вышеперечисленных операций автоматически не приводит к возникновению постоянного представительства компании «Донат Инкорпорейтед» в Российской Федерации. Однако для принятия окончательного решения о наличии или отсутствии представительства необходимо проанализировать все обстоятельства в каждом конкретном случае.

Например, если дочернее предприятие «Донат Раша» будет представлять интересы компании «Донат Инкорпорейтед» в Российской Федерации, получит и будет регулярно использовать полномочия на заключение контрактов от имени американской компании, то оно может получить статус зависимого агента и образовать постоянное представительство «Донат Инкорпорейтед» в Российской Федерации (подробнее о зависимых агентах см. ниже).

Также, если компания «Донат Инкорпорейтед» наймет сотрудников в Российской Федерации, которые будут непосредственно заключать и администрировать сделки с арендодателем офисного здания, то у нее возникнет регулярная предпринимательская деятельность в Российской Федерации и как следствие этого появится постоянное представительство в Российской Федерации.

Что касается менеджеров, предоставленных дочерней фирме, то не исключена ситуация, когда они все или кто-то из них будет работать «на два фронта», т. е. в пользу и российской и американской компании (например, представлять интересы «Донат Инкорпорейтед», т. е. вести переговоры и подписывать контракты от ее имени). Подобная деятельность, осуществляемая регулярно, создаст постоянное представительство компании «Донат Инкорпорейтед».

Внешнеторговые сделки являются самыми «безопасными» сделками из перечня, за исключением случая, когда поставляемые в адрес «Донат Раша» ингредиенты были получены «Донат Инкорпорейтед» в результате переработки на таможенной территории РФ.

2.12.4. ЗАВИСИМЫЕ АГЕНТЫ

Выше были рассмотрены важнейшие понятия — отделение и постоянное представительство иностранного юридического лица, и случаи, когда отделение приобретает статус постоянного представительства. Все эти случаи объединяет одно, а именно **регулярная предпринимательская деятельность** отделения иностранной организации на территории Российской Федерации.

Однако постоянное представительство иностранного юридического лица может возникнуть даже в том случае, когда на территории Российской Федерации нет отделения этой иностранной организации. Речь идет о так называемом зависимом агенте, т. е. другой организации, действующей на территории Российской Федерации и представляющей интересы иностранного юридического лица.

Зависимый агент — это лицо, действующее от имени иностранной организации, которое имеет полномочия на представление интересов последней и регулярно их использует для подписания контрактов от имени организации либо для согласования их существенных условий (**п. 9 ст. 306 НК РФ**).

Если же иностранная компания действует в России через независимого агента, то это само по себе не ведет к образованию постоянного представительства. **Независимый агент** — это лицо, выполняющее поручения иностранной организации лишь в рамках своей **обычной профессиональной деятельности**, например брокер или комиссионер.

Пример 2.81. Зависимые агенты

Российская фирма «Ароматный скунс» становится эксклюзивным дистрибьютором парфюмерно-косметической продукции французской фирмы «Диорель-Мортадель».

ГЛАВА 3

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС) И АКЦИЗЫ

Основные цели этой главы

1. Ознакомить вас с принципами взимания НДС.
2. Научить вас определять место реализации услуг для целей НДС.
3. Научить вас рассчитывать НДС с реализации в Российской Федерации и применять особые правила по экспорту.
4. Объяснить вам правила расчета НДС в особых случаях.

3.1. СУЩНОСТЬ НДС. ПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГА. ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ НДС

3.1.1. СУЩНОСТЬ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Сущность НДС проще всего проиллюстрировать на следующем примере (цифры условные).

Пример 3.1. Сущность НДС

Предприятие А занимается заготовкой древесины, которую оно продает предприятию Б за 100 руб. плюс НДС. Предприятие Б обрабатывает полученную древесину и продает ее мебельной фабрике В за 300 руб. плюс НДС. Произведенная мебель продается фабрикой гражданину за 800 руб. плюс НДС. Ставка НДС равна 18%.

Исходя из условия добавленная стоимость равна:

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

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

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

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

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

«Исходящий» НДС с выручки будет равен:

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

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

«Входящий» НДС с покупок будет равен:

- у предприятия А — 0 руб.;*
- у предприятия Б — 18 руб. (сумма НДС, указанная в счете от предприятия А);*
- у мебельной фабрики — 54 руб. (сумма НДС, указанная в счете от предприятия Б).*

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

- у предприятия А — 18 руб. ($18 \text{ руб.} - 0 \text{ руб.}$);*
- у предприятия Б — 36 руб. ($54 \text{ руб.} - 18 \text{ руб.}$);*
- у мебельной фабрики — 90 руб. ($144 \text{ руб.} - 54 \text{ руб.}$).*

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

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

Схематично расчет НДС может быть представлен таким образом:



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

3.1.2. НАЛОГОВЫЙ ПЕРИОД ПО НДС. СРОКИ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ, УПЛАТЫ И ВОЗМЕЩЕНИЯ НАЛОГА

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

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

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

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

¹ Начиная с 1 января 2014 г. плательщики НДС (в том числе являющиеся налоговыми агентами) обязаны предоставлять декларации по данному налогу только в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (п. 5 ст. 174 НК РФ). До 1 января 2015 г. предоставление деклараций и уплата налога осуществлялись не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Начиная с **I квартала 2010 г.** налогоплательщики вместе с отчетностью по НДС могут подать заявление о возврате суммы налога к возмещению до окончания камеральной проверки. По результатам рассмотрения этого заявления налоговые органы возвращают сумму возмещения на расчетный счет компании (или зачитывают в счет имеющейся недоимки).

Если впоследствии по результатам проверки выяснится, что налог был возмещен неправомерно, компания будет обязана вернуть сумму возмещения с процентами, которые начисляются исходя из **двойной ставки рефинансирования**.

3.1.3. ПЛАТЕЛЬЩИКИ НДС

Плательщиками НДС признаются (ст. 143 НК РФ):

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, перемещающие товары через таможенную границу Российской Федерации.

Не являются плательщиками НДС организации и предприниматели:

- получившие освобождение от уплаты НДС (ст. 145 НК РФ);
- переведенные на упрощенную систему налогообложения (ст. 346.11 НК РФ);
- переведенные на уплату единого налога¹ (но только по тем видам деятельности, которые облагаются этим налогом) (ст. 346.26 НК РФ).

Однако даже эти организации должны платить НДС при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Если организация имеет обособленные подразделения (филиалы, представительства), уплата НДС производится централизованно по местонахождению головного подразделения.

Иностранные организации признаются плательщиками НДС, если местом реализации ими товаров (работ, услуг) признается Российская Федерация (см. раздел 3.2).

3.1.4. ПОЛУЧЕНИЕ ПРАВА НА ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ ОБЯЗАННОСТЕЙ ПЛАТЕЛЬЩИКА НДС

Статья 145 НК РФ предоставляет право на освобождение от обязанностей плательщика НДС тем организациям и предприятиям, общая выручка которых за каждые **три предшествующих освобождению месяца** не превысила **2 млн руб.** (без НДС).

Освобождение **не может быть предоставлено** организациям и предпринимателям, реализующим подакцизные товары или ввозящим товары на таможенную территорию Российской Федерации.

¹ А также предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения.

Право на освобождение предоставляется на **двенадцать последовательных календарных месяцев** в уведомительном порядке (т. е. налогоплательщик представляет в налоговый орган уведомление по установленной форме и документы, подтверждающие право на освобождение). Право на освобождение может быть утрачено, если выручка от реализации за каждые **три последовательных месяца** превысит **2 млн руб.** (без НДС) либо если произойдет реализация подакцизных товаров.

Подтверждающими документами являются:

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

Пример 3.2. Освобождение от обязанностей плательщика НДС

В январе ЗАО «Пончик» получило освобождение от обязанностей плательщика НДС. В августе выручка (без НДС) за июнь, июль и август превысила 2 млн руб. Право на освобождение утрачено с 1 июля, т. е. с начала третьего квартала. Сумма налога за июль и август подлежит восстановлению и уплате в бюджет.

Организации и предприниматели, направившие в налоговые органы уведомления об использовании права на освобождение от уплаты НДС, не могут отказаться от этого освобождения в течение **двенадцать последовательных месяцев**, за исключением случая, если их общая выручка за каждые **три последовательных месяца** превысит **2 млн руб.** либо если будут реализованы подакцизные товары.

Организации (или предприниматели), получившие право на освобождение от уплаты НДС, включают «входящий» НДС в свои затраты, т. е. суммы «входящего» налога уже не могут быть предъявлены ими к вычету из бюджета. «Входящий» НДС, который был принят к вычету до получения освобождения, в некоторых случаях должен быть восстановлен (подробнее см. п. 3.7.2).

Пример 3.3. Включение «входящего» НДС в затраты при наличии освобождения от обязанностей налогоплательщика по НДС

ЗАО «Пончик» приобрело пончиковый агрегат стоимостью 118 000 руб. (в том числе 18 000 руб. — НДС).

Вариант 1. ЗАО «Пончик» является плательщиком НДС:

18 000 руб. принимаются к вычету после постановки на учет основного средства. Стоимость агрегата, отраженная на счете 01 «Основные средства», составляет 100 000 руб.

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

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

3.1.5. ОПЕРАЦИИ, ОСВОБОЖДАЕМЫЕ ОТ НДС

Статья 149 НК РФ содержит перечень операций, признаваемых реализацией, но освобожденных от НДС.

В частности, не подлежат налогообложению:

- реализация медицинских товаров и услуг (по перечню, указанному в данной статье);
- реализация услуг по перевозке пассажиров (за исключением обычного и маршрутного такси);
- осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации);
- реализация услуг учреждениями культуры и искусства (по перечню, указанному в статье);
- реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, исключительных прав на программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем и секреты производства (ноу-хау), а также передача прав на использование вышеуказанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;
- реализация услуг по проведению технического осмотра;
- некоторые другие виды реализации¹.

«Входящий» НДС по товарам (работам, услугам), использованным в операциях, перечисленных в вышеупомянутом перечне, к вычету не принимается и включается в затраты. Если «входящий» НДС был принят к вычету до момента использования ресурсов в вышеупомянутых операциях, то он подлежит восстановлению (подробнее см. п. 3.7.2).

¹ В частности, реализация имущества должника-банкрота (введено 01.01.2015 г.)

Пример 3.4. Включение «входящего» НДС в затраты по операциям, освобождаемым от налога

Медицинский центр «Остаться в живых» оказывает населению услуги, освобожденные от НДС в соответствии со ст. 149 НК РФ. В текущем отчетном периоде реализовано медицинских услуг на сумму 100 руб. (условно). В том же периоде расходы центра составили 59 руб. (в том числе 9 руб. «входящий» НДС).

Поскольку услуги центра НДС не облагаются (т. е. «исходящий» НДС не возникает), весь «входящий» НДС включается в затраты. Прибыль центра равна 41 руб. (100 руб. – 59 руб.).

Некоторые виды операций, которые не облагаются НДС, подлежат лицензированию. Если лицензии у предприятия нет, то НДС взимается в общем порядке.

Предприятие, осуществляющее облагаемые и не облагаемые налогом операции, обязано вести отдельный учет этих операций для целей НДС.

Даже если все операции предприятия освобождены от НДС, оно обязано выставлять покупателям счета-фактуры, вести книги покупок и продаж, журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, а также подавать декларацию по НДС.

В **примере 3.4** счета-фактуры выставляются без указания сумм налога со штампом «Без НДС». Выставление счетов-фактур не требуется по банковским, страховым операциям, а также по операциям негосударственных пенсионных фондов, по реализации ценных бумаг (за исключением брокерских услуг).

Сведения об операциях, освобождаемых от НДС, отражаются в приложении к декларации по НДС, причем для каждого вида операции должен быть указан ее код. Коды приводятся в инструкции по заполнению деклараций по НДС.

Может оказаться, что освобождение от уплаты НДС невыгодно для организации, поскольку, как указывалось выше, «входящий» НДС по ресурсам, использованным для этих операций, не возмещается, а включается в затраты.

По этой причине организация может отказаться от освобождения операций от НДС и уплачивать в бюджет разницу между «исходящим» и «входящим» НДС согласно общему порядку.

3.2. ОПРЕДЕЛЕНИЕ МЕСТА РЕАЛИЗАЦИИ ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ) ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НДС

В соответствии с НК РФ НДС облагаются товары (работы, услуги), реализованные или переданные безвозмездно **только** на территории Российской Федерации. Если реализация (безвозмездная передача) произошла за границей, то уплачивать НДС не нужно.

Статьи 147, 148 НК РФ содержат ряд правил (во многом искусственных) по определению места реализации для целей НДС.

3.2.1. КРИТЕРИИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ МЕСТА РЕАЛИЗАЦИИ ДЛЯ ТОВАРОВ

Товар будет считаться реализованным в Российской Федерации, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- товар находится на территории Российской Федерации, не отгружается и не транспортируется;
- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

Если товар вывозится из Российской Федерации (экспорт), то местом реализации все равно считается Российская Федерация. Однако при соблюдении определенных условий к экспортной выручке может быть применена ставка НДС **0%** (см. раздел 3.8).

Пример 3.5. *Определение места реализации товаров для целей НДС*

Французская компания «Ле Бижу» продает ЗАО «Пончик»:

1) офисное здание, принадлежащее «Ле Бижу» и находящееся в Москве;

2) оборудование, принадлежащее «Ле Бижу», находящееся на территории Российской Федерации;

3) офисное здание, принадлежащее «Ле Бижу» и находящееся в Париже;

4) оборудование, принадлежащее «Ле Бижу», находящееся на территории Франции.

Согласно ст. 38 НК РФ, под определение товара подпадает любое имущество, подлежащее реализации, включая здания и оборудование.

Российская Федерация является местом реализации для целей НДС только в случаях 1 и 2.

3.2.2 КРИТЕРИИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ МЕСТА РЕАЛИЗАЦИИ ДЛЯ УСЛУГ

Что касается услуг, то критерии признания Российской Федерации местом их реализации изменяются в зависимости от вида услуги.

Если услуги связаны с **недвижимым имуществом**, которое находится в Российской Федерации (строительство, монтаж, ремонт и пр.), то местом реализации услуг признается Российская Федерация.

Таким образом, при выполнении строительных, монтажных, строительно-монтажных, ремонтных, реставрационных работ, работ по озеленению, при оказании услуг по аренде, непосредственно связанных с недвижимым имуществом, находящимся за пределами территории Российской Федерации, объект налогообложения НДС не возникает.

Пример 3.6. Определение места оказания услуг для целей НДС

1. ЗАО «Пончик» берет в аренду здание, принадлежащее французской фирме «Ле Бижу» и находящееся в Москве.

Арендная плата облагается НДС, поскольку здание находится на территории Российской Федерации и услуга считается реализованной в Российской Федерации.

2. ЗАО «Нуф-Нуф» ведет ремонтные работы здания свинофермы, находящейся в Турции.

Российская Федерация не признается местом реализации для целей НДС, поскольку здание находится в Турции. Объект налогообложения по НДС не возникает.

Местом реализации выполненных работ (оказанных услуг), связанных с **движимым имуществом**, признается Российская Федерация, если это имущество находится на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам), в частности, относятся: монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание.

Местом реализации **транспортных услуг** признается Российская Федерация, если услуги по перевозке и (или) транспортировке оказываются российскими организациями и при этом пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации¹.

Если услуги относятся к **сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и**

¹ Подробнее — см. ст. 161 НК РФ.

спорта, то для целей НДС важно место фактического оказания услуг.

Пример 3.7. Определение места оказания услуг для целей НДС

Компания оказывает услуги по проведению бизнес-семинаров.

Вариант 1. Семинар проводится в Российской Федерации. Местом реализации признается Российская Федерация. Реализация облагается НДС.

Вариант 2. Семинар проводится во Франции. Российская Федерация не признается местом реализации этих услуг, следовательно, их реализация не облагается НДС.

Для всех остальных видов работ (услуг) в соответствии с НК РФ место реализации определяется по месту деятельности исполнителя работ (услуг).

Однако в виде исключения НК РФ особо выделяет следующие виды услуг:

- услуги по передаче в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских или аналогичных прав;
- аудиторские услуги¹;
- консультационные, юридические, бухгалтерские, инжиниринговые, маркетинговые, рекламные услуги, услуги по обработке информации, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- услуги по предоставлению персонала (если персонал работает в месте деятельности покупателя);
- услуги по сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;
- услуги, оказываемые непосредственно в аэропортах Российской Федерации и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание.

Эти услуги считаются оказанными по местонахождению покупателя. (Полный перечень данных услуг содержится в ст. 148 НК РФ.)

Под местом деятельности в данном контексте НК РФ фактически признает место регистрации покупателя или продавца. Так, если организация зарегистрирована в Российской Федерации, то Российская Федерация и будет ее местом деятельности.

Необходимо иметь в виду, что если работа (услуга) оказана постоянному представительству иностранного юридического

¹ Введено с 1 октября 2011 г.

ЗАО «Винни-Пятачок» должно выставить покупателю обычный счет-фактуру на сумму 59 000 руб. Счет-фактура составляется в 2 экземплярах не позднее 5 дней начиная с даты отгрузки. Один экземпляр остается у ЗАО «Винни-Пятачок» и отражается в книге продаж этой организации. Другой передается ЗАО «Осел Иа» и отражается в книге покупок этой фирмы.

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

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

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

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

3.11. АКЦИЗЫ

3.11.1. СУЩНОСТЬ АКЦИЗОВ. ДАТА РЕАЛИЗАЦИИ ПОДАКЦИЗНЫХ ТОВАРОВ. НАЛОГОВЫЙ ПЕРИОД ПО АКЦИЗАМ. ПЛАТЕЛЬЩИКИ АКЦИЗОВ

Так же как и НДС, акциз является **косвенным налогом**, включаемым в цену товара и уплачиваемым покупателем. Акцизами облагается ограниченный перечень товаров, называемых **подакцизными товарами**. Акциз уплачивается **однократно**, как правило, **производителем** подакцизного товара или его **импортером**. При последующей перепродаже товара, в отношении которого акциз уже был уплачен, повторное его взимание **не производится**.

По общему правилу акциз, уплаченный покупателем подакцизного товара, **не может** быть принят у покупателя к вычету. Исключение составляют случаи, когда приобретенный подак-

цизный товар (например, спирт) используется на производство другого подакцизного товара (например, водки). В последнем случае акциз, уплаченный при приобретении спирта, может быть предъявлен к вычету.

Дата реализации (передачи) подакцизных товаров определяется как **день отгрузки (передачи)** соответствующих подакцизных товаров, в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную реализацию.

Согласно **ст. 192 НК РФ, налоговым периодом** по всем подакцизным товарам признается **календарный месяц**.

Пример 3.44. Разница между НДС и акцизами

ЗАО «Пончик» производит пончики, которые не входят в перечень подакцизных товаров, их реализация (в общем случае) облагается только НДС. Предположим, что одна упаковка пончиков стоит 10 руб. (без НДС). Ее окончательная цена для покупателя составляет 11 руб. 80 коп. (в том числе НДС — 1 руб. 80 коп.). НДС, уплачиваемый покупателем — юридическим лицом (в общем случае), может быть принят к вычету.

Заменяем упаковку пончиков на бутылку пива емкостью 1 литр и крепостью 5%. Пиво является подакцизным товаром. Ставка акциза на пиво крепостью до 8,6% составляет 12 руб. за 1 литр. Теперь окончательная цена пива для покупателя будет рассчитана следующим образом, руб.: $10 + 12$ (акциз) $+ 3,96$ (НДС) $= 25,96$ руб.

Продавец включает в свой доход только 10 руб., поскольку НДС и акциз подлежат уплате в бюджет. Покупатель включает в свой расход 22 руб., поскольку уплаченный им производителю акциз вычету не подлежит. Покупатель может принять к вычету только сумму «входящего» НДС. При последующей перепродаже пива акциз уже не взимается.

Обратите внимание на то, что НДС рассчитывается исходя из продажной цены пива с учетом акциза: $(10 + 12) \times 18\%$.

Акцизы уплачиваются как при реализации подакцизных товаров, произведенных на территории Российской Федерации, так и при ввозе подакцизных товаров импортного производства.

Таким образом, **плательщиков акциза** можно разделить на две группы:

- 1) плательщики акциза **по товарам российского происхождения** — организации и индивидуальные предприниматели, **производящие** данные товары;
- 2) плательщики акциза **по импортным товарам** на таможне — декларанты и иные лица, **уплачивающие таможенные платежи** (например, таможенные брокеры).

3.11.2. ПОДАКЦИЗНЫЕ ТОВАРЫ

Подакцизными товарами являются товары, которые **потенциально** подлежат обложению акцизами. Слово «потенциально» является очень важным, поскольку некоторые операции с подакцизными товарами облагаются акцизами, а некоторые не облагаются.

Следовательно, в целях решения вопроса об обложении акцизом той или иной операции необходимо выяснить **два** момента, а именно:

- 1) включен ли **товар**, участвующий в данной операции, в перечень подакцизных товаров;
- 2) подлежит ли **операция**, связанная с данным товаром, обложению акцизом.

Акциз взимается только тогда, когда выполняются **оба** вышеназванных условия.

К подакцизным товарам относятся (**ст. 181 НК РФ**):

- 1) этиловый спирт, произведенный из пищевого или непищевого сырья¹;
- 2) спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9% (в том числе растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде)²;

¹ До 1 июня 2012 г. спирт этиловый из всех видов сырья и коньячный спирт.

² К подакцизным товарам не относятся следующие товары:

— лекарственные средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств, лекарственные средства (включая гомеопатические лекарственные препараты), изготавливаемые аптечными организациями по рецептам на лекарственные препараты и требованиям медицинских организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями нормативной документации, согласованной уполномоченным федеральным органом исполнительной власти;

— препараты ветеринарного назначения, прошедшие **государственную регистрацию** в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории Российской Федерации, разлитые в емкости не более 100 мл;

— парфюмерно-косметическая продукция, разлитая в емкости не более 100 мл, с объемной долей этилового спирта до 80% включительно и (или) парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90% включительно при наличии на флаконе пульверизатора, разлитая в емкости не более 100 мл, а также парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90% включительно, разлитая в емкости до 3 мл включительно;

— подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из

3) алкогольная продукция (в том числе спирт питьевой, водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%)¹;

4) пиво;

5) табачная продукция;

6) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);

7) автомобильный бензин;

8) дизельное топливо;

9) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

10) прямогонный бензин;

11) топливо печное бытовое;

12) бензол, параксилол и ортоксилол (с 01.01.2015);

13) авиационный керосин (с 1.01.2015 г.)

С 2015 г. если обложение акцизами природного газа закреплено международными договорами РФ, то он признается подакцизным товаром (**пп. 14 п. 1 ст. 181, п. 1 ст. 205.1 НК РФ**). При этом, если такие соглашения не предусматривают иного, применяется ставка акциза 30 процентов (**п. 5 ст. 193 НК РФ**). Особенности установления, исчисления и уплаты акциза на природный газ определены в **ст. 205.1 НК РФ**.

3.11.3. НАЛОГООБЛАГАЕМЫЕ ОПЕРАЦИИ

Объектом налогообложения акцизом являются операции, перечисленные в **ст. 182 НК РФ**.

Эти операции условно можно разделить на следующие группы:

- операции по реализации подакцизных товаров, произведенных на территории Российской Федерации;
- операции по передаче подакцизных товаров, произведенных на территории Российской Федерации;
- операции по получению денатурированного этилового спирта или прямогонного бензина организациями, имеющими соответствующие свидетельства;

пищевого сырья, водок, ликеро-водочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом исполнительной власти.

¹ К подакцизным товарам не относятся виноматериалы.

- операции по ввозу импортных подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Реализация плательщиками подакцизных товаров, произведенных ими на территории Российской Федерации

Реализацией подакцизных товаров признается **передача прав собственности** на них одним лицом другому лицу на возмездной или безвозмездной основе, а также использование подакцизных товаров при натуральной оплате¹ (**ст. 182 НК РФ**).

К реализации относятся также реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации.

Не является реализацией возврат покупателем продавцу подакцизной продукции, право собственности на которое к покупателю не перешло.

Очень важно помнить, что акцизом облагается **первичная реализация** произведенных подакцизных товаров, а не их **последующая перепродажа**.

В расчетных документах, первичных учетных документах и счетах-фактурах соответствующая сумма акциза выделяется **отдельной строкой**. При реализации (передаче) всех подакцизных товаров в розницу на ярлыках и ценниках товаров, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах соответствующая сумма акциза **не выделяется**.

Передача плательщиками подакцизных товаров, произведенных ими на территории Российской Федерации

Акцизами облагается передача подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов), собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по их производству².

¹ На практике часто возникают ситуации, когда та или иная подакцизная продукция (например, алкогольная) реализуется по договору комиссии. В указанных случаях вызывает затруднение вопрос об определении даты реализации указанной продукции. В связи с этим Минфин России в Письме от 16.02.2006 № **03-04-06/22** разъяснил, что в целях применения акцизов датой реализации подакцизной продукции признается день ее отгрузки налогоплательщиком-производителем.

² С 2014 г. не облагается акцизами передача собственнику или по его указанию другим лицам подакцизных товаров, произведенных из давальческого

Пример 3.45. Производство подакцизных товаров из давальческого сырья

ЗАО «Лоза» производит вино из давальческого винограда. 75% произведенной продукции передается собственнику винограда, 25% остается у ЗАО в счет оплаты услуг по производству вина. Акциз взимается в отношении как переданного вина, так и вина, оставленного у ЗАО.

Также облагается акцизами передача:

- в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров¹;
- произведенных подакцизных товаров для собственных нужд производителя;
- произведенных подакцизных товаров в виде вкладов в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);
- произведенных организацией подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации;
- подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделении его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;
- произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе.

Пример 3.46. Передача подакцизных товаров

ЗАО «Мотор» производит автомобили. Три автомобиля было решено оставить на предприятии для его собственных нужд, 2 автомобиля были переданы в качестве вклада в уставный капитал дочерней организации, 1 автомобиль был передан безвозмездно в качестве

сырья, если данные товары реализуются за пределы территории РФ в соответствии с таможенной процедурой экспорта.

¹ 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.

подарка сотруднику ЗАО. Остальные машины были реализованы через дилерскую сеть. Акциз взимается в отношении всех вышеупомянутых автомобилей.

3.11.4. ОПЕРАЦИИ, ОСВОБОЖДАЕМЫЕ ОТ АКЦИЗОВ

Перечень операций, освобождаемых от налогообложения, содержится в **п. 1 ст. 183 НК РФ**. Он включает в себя всего **три** подпункта, а именно:

- 1) передачу подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации¹;
- 2) реализацию подакцизных товаров на экспорт (подробнее см. **п. 3.11.5**)²;
- 3) первичную реализацию (передачу) конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства.

Согласно **п. 2 ст. 183 НК РФ**, указанные операции не подлежат налогообложению только при ведении и наличии **отдельного учета** операций по производству и реализации (передаче) подакцизных товаров и (или) при ведении отдельного учета затрат по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров.

¹ С 1 августа 2011 г. объектом обложения акцизами признается передача произведенного этилового или коньячного спирта для дальнейшего производства алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции между подразделениями организации, не являющимися самостоятельными налогоплательщиками. Акцизами также облагается передача в рамках одной организации произведенного этилового спирта-сырца для производства ректификованного этилового спирта, который в дальнейшем используется организацией для производства алкогольной или спиртосодержащей продукции (**подп. 22 п. 1 ст. 182 НК РФ**). Из вышеуказанного правила есть одно исключение. Если организация в дальнейшем производит из спирта спиртосодержащую парфюмерно-косметическую продукцию или продукцию бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, то передача спирта акцизами не облагается. Когда налогоплательщик передает ректификованный этиловый спирт, произведенный им из спирта-сырца, подразделению, осуществляющему производство алкогольной продукции, то, согласно **подп. 16 п. 1 ст. 183 НК РФ**, он освобождается от уплаты акциза.

² Или ввод подакцизных товаров в портовую особую зону с остальной части территории РФ.

ГЛАВА 4

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Основные цели этой главы

1. Ознакомить вас с принципами взимания налога на доходы физических лиц (НДФЛ).
2. Научить вас рассчитывать НДФЛ для физических лиц и индивидуальных предпринимателей.
3. Дать вам представление о методах и сроках уплаты НДФЛ, а также об отчетности по налогу.

4.1. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ. ПЛАТЕЛЬЩИКИ. НАЛОГОВЫЙ И ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОДЫ. СТАВКИ НАЛОГА

4.1.1. ПОНЯТИЕ НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

НДФЛ — это налог, которым облагаются доходы физических лиц, т. е. граждан.

В общем случае НДФЛ вычитается непосредственно из дохода, уменьшая сумму, получаемую физическим лицом на руки.

В налоговой терминологии это называется **удержанием налога**, а компания, которая удерживает налог у работника, называется **налоговым агентом**.

Таким образом, несмотря на то что плательщиками НДФЛ являются физические лица, получающие облагаемые доходы, реальные перечисления налога в бюджет в подавляющем большинстве случаев производят налоговые агенты, т. е. юридические лица и предприниматели, которые выплачивают этим лицам разного рода доходы.

Классическим примером вышесказанного является налогообложение заработной платы. Граждане получают зарплату уже за вычетом НДФЛ, который удерживается и перечисляется работодателем — налоговым агентом в бюджет.

Пример 4.1. Базовая иллюстрация механизма взимания налога на доходы физических лиц	
<i>Ежемесячная зарплата Вовы Пончикова — сотрудника ЗАО «Пончик» составляет 100 000 руб. Ставка НДФЛ — 13%</i>	
<i>Начисленная зарплата</i>	<i>100 000 руб.</i>
<i>Минус: сумма удерживаемого налога</i>	<i>(13 000 руб.)</i>
<i>Равно: сумма, получаемая сотрудником на руки</i>	<i>87 000 руб.</i>
<i>Таким образом, каждый месяц компания удерживает из зарплаты Вовы и перечисляет в бюджет НДФЛ в сумме 13 000 руб.</i>	

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

4.1.2. НАЛОГОВЫЙ ПЕРИОД ПО НДФЛ

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

Пример 4.2. Исчисление НДФЛ нарастающим итогом

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

Это значит, что все налогооблагаемые доходы, полученные Вовой с января по декабрь, будут просуммированы в его декларации по НДФЛ и с них будет рассчитана общая сумма налога г-на Пончикова за прошлый год. Фактически в бюджет Вова уплатит только разницу между общей суммой НДФЛ по декларации и суммой, удержанной с него налоговыми агентами.

Что касается налоговых агентов, то они также ведут учет выплачиваемых (начисленных) гражданам доходов нарастаю-

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

Пример 4.3. Обязательства компании (гражданина) в отношении выплаченных (полученных) доходов

Годовая зарплата Вовы Пончикова (см. пример 4.1) составляет 1 200 000 руб. Это общий доход, начисленный Вове фирмой, где он работает. НДФЛ, удержанный ЗАО «Пончик» из его зарплаты за год, составит 156 000 руб. (1 200 000 руб. × 13%).

Общие суммы начисленной зарплаты и удержанного с нее налога будут включены в сведения о доходах сотрудника, подаваемые фирмой в налоговые органы за каждый календарный год в обязательном порядке к 1 апреля следующего года (подробнее см. п. 4.16.3).

Также они будут указаны и в декларации по НДФЛ самого сотрудника, если эта декларация должна быть представлена. (Случаи, когда гражданин обязан подать в налоговый орган декларацию по НДФЛ, рассмотрены в п. 4.16.4.)

4.1.3. ПОНЯТИЯ «РЕЗИДЕНТ» И «НЕРЕЗИДЕНТ»

В настоящее время действует следующее правило (ст. 11 НК РФ):

- если физическое лицо находится на территории Российской Федерации **не менее 183 дней в течение двенадцати следующих подряд месяцев**, то это лицо признается **налоговым резидентом** Российской Федерации и платит НДФЛ в РФ **со всех своих доходов**, полученных в этом календарном году, **независимо от места их получения** или места нахождения источников выплаты¹;
- если вышеуказанный критерий **не выполняется**, то это лицо **не является** налоговым резидентом РФ и платит НДФЛ только с доходов, получаемых **от источников в Российской Федерации** (подробнее см. раздел 3.5).

Даты отъезда и даты прибытия физических лиц на территорию Российской Федерации устанавливаются по отметкам пропускного контроля в паспортах и аналогичных документах. Срок фактического нахождения лица на территории

¹ Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее 6 месяцев) лечения или обучения.

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

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

Пример 4.4. Налогообложение резидентов Российской Федерации

Популярная российская певица Дуня отправилась в текущем году на недельные гастроли в Англию, где получила 150 000 фунтов стерлингов в виде гонорара. Певица находилась в этом же году в Российской Федерации в общей сложности 283 дня.

Согласно ст. 207 НК РФ, певица Дуня является налоговым резидентом Российской Федерации в текущем году и ее гонорар подлежит налогообложению в Российской Федерации наряду со всеми остальными доходами, несмотря на то что и ее выступления, и получение дохода имели место за границей.

(Вопросы зачета налога, который мог быть удержан в этой ситуации в Англии, рассмотрены в п. 4.14.2.)

Пример 4.5. Налогообложение нерезидентов Российской Федерации

Американская поп-дива Медуза прибыла в Российскую Федерацию в сентябре текущего года с новыми гастролями. Певица находится в Российской Федерации в общей сложности 2 недели.

Медуза признается нерезидентом Российской Федерации и уплачивает НДФЛ по ставке 30% только с доходов, получаемых от источников в Российской Федерации (например, со своего гонорара), если иное не предусмотрено договором об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и США.

Пример 4.6. Налогообложение нерезидентов Российской Федерации

Студент из Нигерии г-н Мумба Юмба прибыл в Москву для обучения в Университете им. П. Лумумбы 30 августа прошлого года. Проучившись два семестра, 31 мая текущего года он улетает обратно в Африку.

В прошлом году г-н Мумба Юмба не являлся резидентом Российской Федерации, так как в этом году находился в ней менее 183 календарных дней. Однако в текущем году он станет резидентом Российской Федерации, так как общее количество дней его пребывания в стране в течение двенадцать следующих подряд месяцев превысит 183 дня.

Если физическое лицо — гражданин иностранного государства в начале календарного года имеет статус налогового нерезидента, а в течение года получает статус налогового резидента (см. пример выше), то по налогу с его доходов производится перерасчет. НДФЛ рассчитывается по ставке **13%**. Разница между полученной суммой и ранее исчисленным НДФЛ по ставке **30%** подлежит возврату налогоплательщику в соответствии с положениями **ст. 78 НК РФ** или учитывается в счет предстоящих платежей по НДФЛ¹.

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

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

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

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

4.1.4. НАЛОГОВЫЕ СТАВКИ ПО НДФЛ

В 2016 г. действуют **одна базовая ставка** налога и **три специальные**:

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

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

¹ Подробнее — см. п. 4.16.4.

СТАВКИ НДФЛ

Вид дохода	Размер ставки, %
Все доходы, за исключением перечисленных ниже*	13
Дивиденды, получаемые резидентами РФ**	13 (9 — до 01.01.2015)
Дивиденды, получаемые нерезидентами	15%**
Любые доходы, получаемые нерезидентами РФ, кроме дивидендов и доходов высококвалифицированных иностранных специалистов	30
Доходы по вкладам в банках, превышающие необлагаемые пределы, материальная выгода по заемным средствам, рекламные призы и подарки**	35

* Правила исчисления налога с доходов, облагаемых по ставке 13%, рассмотрены в разделе 4.2.

** О применении специальных ставок НДФЛ см. в разделе 4.9, где также рассмотрены специальные правила налогообложения некоторых видов доходов.

4.2. ИСЧИСЛЕНИЕ НДФЛ С ДОХОДОВ, ОБЛАГАЕМЫХ ПО БАЗОВОЙ СТАВКЕ 13%. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ

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

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

Таким образом, чтобы рассчитать налог, надо определить налоговую базу, т. е. налогооблагаемую сумму, и умножить ее на ставку налога.

(Обратите внимание на то, что термин «обычные доходы» используется исключительно для удобства подачи материала, так как непосредственно в НК РФ данный термин не применяется.)

Расчет налоговой базы по обычным доходам представлен ниже:



В самом общем виде смысл вышеуказанных элементов состоит в следующем:

- **обычные доходы**¹ — это все виды полученных налогоплательщиком доходов, **облагаемых по ставке 13%**, в полных суммах за календарный год;
- **доходы, не подлежащие налогообложению**, — это группа доходов, которые искусственно исключаются законодателями из перечня налогооблагаемых. Например, пенсии и государственные пособия являются реальными доходами граждан, однако НДФЛ они не облагаются, так как упомянуты в ст. 217 «Доходы, не подлежащие налогообложению» НК РФ;
- **налоговые вычеты** — это **личные** расходы налогоплательщиков на строго определенные цели, которые уменьшают доходы, облагаемые по ставке 13%. Например, индивидуальный предприниматель может вычесть из своего налогооблагаемого дохода расходы, непосредственно связанные с его предпринимательской деятельностью. Существует также ряд налоговых вычетов, которые связаны с социально значимыми расходами граждан (образование, медицина, благотворительность), а также с операциями по продаже или приобретению некоторых видов личного имущества.

4.3. ДОХОДЫ, ОБЛАГАЕМЫЕ ПО СТАВКЕ 13%. ФОРМЫ ПОЛУЧЕНИЯ. МОМЕНТЫ ПРИЗНАНИЯ В НАЛОГОВЫХ ЦЕЛЯХ

4.3.1. СОСТАВ ОБЫЧНЫХ ДОХОДОВ, ОБЛАГАЕМЫХ ПО СТАВКЕ 13%

Обычные доходы, получаемые гражданами, весьма разнообразны. К ним могут быть отнесены:

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

- заработная плата;
- премии;
- обычные призы и подарки от компаний;
- доходы от продажи личного имущества;
- выигрыши в лотереях;
- доходы от предпринимательской деятельности;
- доходы от сдачи имущества в аренду и т. д.

Все вышеперечисленные виды доходов облагаются налогом по базовой ставке **13%**.

Дивиденды также облагаются по ставке 13%, но налог с них рассчитывается в особом порядке (см. **раздел 4.9**). Таким образом, дивиденды не включаются в состав обычных доходов.

4.3.2. ФОРМЫ ПОЛУЧЕНИЯ И ДАТЫ ПРИЗНАНИЯ ДОХОДОВ

Доходы могут быть получены гражданами не только в **денежной**, но и в **натуральной** форме.

К доходам в натуральной форме, в частности, относятся:

- оплата труда **в натуральной форме** (например, сотрудник автомобильного завода получает машину в качестве заработной платы);
- оплата (полностью или частично) за сотрудника неких благ в его пользу (например, оплата питания, отдыха, обучения, занятий спортом, аренды жилья и т. д.). Стоимость материальных благ включается в облагаемый доход конкретных сотрудников, если можно определить их точный размер. Причем, согласно **Письму Высшего арбитражного суда РФ от 21.06.1999 г.**, это запрещено делать расчетным путем (п. 8 приложения к данному письму). Таким образом, если фирма оплачивает спортзал, которым потенциально могут пользоваться все ее сотрудники, и учет посещений не ведется, то точная сумма дохода конкретного сотрудника не может быть определена и НДФЛ не возникает. Если же оплата абонемента в спортзал производится в пользу конкретного работника, то стоимость такого абонемента включается в его облагаемый доход;
- оплата работодателем расходов по содержанию детей сотрудника в детских дошкольных учреждениях;
- оплата затрат на доставку работника к месту работы и обратно (за исключением случаев, когда место работы расположено за городской чертой, куда не ходит общественный транспорт);

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

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

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

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

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

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

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

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

<i>Зарплата</i>	<i>27 000</i>
<i>Оплата питания</i>	<i>2000</i>
<i>Оплата бассейна</i>	<i>1000</i>
<i>Итого</i>	<i>30 000</i>
<i>НДФЛ</i>	<i>3900 (30 000 × 13%)</i>
<i>Налог удерживается за счет денежной составляющей зарплаты. На руки Вова получит: 27 000 – 15 000 – 3900 = 8100 руб.</i>	

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

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

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

Пример 4.8. Момент признания дохода для целей НДФЛ

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

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

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

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

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

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

ГЛАВА 5

СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

Основные цели этой главы

1. Ознакомить вас с принципами взимания страховых взносов во внебюджетные фонды.
2. Научить вас рассчитывать страховые взносы для работодателя и индивидуальных предпринимателей.
3. Дать вам представление о методах и сроках уплаты страховых взносов.

5.1. ВИДЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ. ПЛАТЕЛЬЩИКИ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

5.1.1. ВИДЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

С 1 января 2010 г. в связи с вступлением в силу **Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ** «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»¹ (далее — **Закон № 212-ФЗ**) единый социальный налог (ЕСН) был заменен на страховые взносы во внебюджетные фонды, а именно в:

- Пенсионный фонд РФ — на обязательное пенсионное страхование (далее — страховые взносы в ПФР);
- Фонд социального страхования РФ — на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (далее — страховые взносы в ФСС);
- Федеральный фонд обязательного медицинского страхования — на обязательное медицинское страхование (далее — страховые взносы в ФФОМС)².

¹ Закон № 212-ФЗ не распространяется на правоотношения, связанные с уплатой страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также на обязательное медицинское страхование неработающего населения.

² До 1 января 2012 г. также в территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Помимо вышеперечисленных страховых взносов начисляются **страховые взносы в Фонд социального страхования РФ на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний**¹ (индивидуальные предприниматели данные взносы платят по желанию).

Страховые взносы во внебюджетные фонды (далее — страховые взносы), как и отмененный ЕСН, начисляются **на заработную плату работников**. А налог на доходы физических лиц (НДФЛ) удерживается организациями **из** доходов их работников.

Пример 5.1. Страховые взносы во внебюджетные фонды

Зарплата Вовы Пончикова — работника ЗАО «Пончик» (ЗАО использует общий режим налогообложения) за январь текущего года составила 100 000 руб. Суммарный тариф страховых взносов — 30%, ставка НДФЛ — 13%.

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

Эту сумму ЗАО «Пончик» уплачивает во внебюджетные фонды. Кроме того, ЗАО удерживает НДФЛ по ставке 13% из зарплаты Вовы и уплачивает его в бюджет. Пончиков получит на руки 87 000 руб. (100 000 руб. — 13 000 руб. — НДФЛ).

Расходы ЗАО «Пончик» составят 130 000 руб. (100 000 руб. — зарплата, 30 000 руб. — начисленные на зарплату страховые взносы).

Кроме того, ЗАО «Пончик» начисляет на заработную плату Вовы и уплачивает страховые взносы в Фонд социального страхования РФ на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

5.1.2. ПЛАТЕЛЬЩИКИ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ



Закон № 212-ФЗ выделяет **две группы** плательщиков страховых взносов, а именно:

¹ База для начисления этих взносов практически совпадает с базой для начисления взносов в ПФР, ФСС и ФФОМС.

1) плательщики страховых взносов (страхователи), **производящие выплаты физическим лицам**;

2) плательщики страховых взносов, не производящие выплаты физическим лицам.

В первую группу входят:

- организации (т. е. юридические лица);
- физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей;
- физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями (адвокаты, нотариусы, физические лица — граждане).

Для обозначения плательщиков, входящих в эту группу, будет использоваться общий термин **«работодатели»**¹.

Во вторую группу входят:

- индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой и не производящие выплаты физическим лицам.

Если плательщик страховых взносов относится одновременно к нескольким категориям, он исчисляет и уплачивает страховые взносы по каждому основанию.

Страховые взносы уплачиваются работодателями с выплат, производимых физическим лицам по:

- трудовым договорам;
- гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг²;
- договорам авторского заказа;
- договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства;
- издательским лицензионным договорам;
- лицензионным договорам о предоставлении права использования произведений науки, литературы, искусства.

¹ Строго в юридическом смысле применение термина «работодатели» к лицам, производящим выплаты гражданам по гражданско-правовым и авторским договорам, некорректно, данный термин используется в контексте настоящего раздела в более широком смысле и существенно облегчает изложение материала.

² Кроме случая, когда такие договоры заключены с индивидуальными предпринимателями.

Пример 5.2. Страховые взносы во внебюджетные фонды

Максим Орлов — штатный работник фирмы «Ремсервис», занимающейся ремонтом помещений. Кроме того, Максим заключил договор подряда с индивидуальным предпринимателем на выполнение малярных работ и отремонтировал квартиру дяди.

В данном примере работодателями для Максима Орлова являются фирма «Ремсервис», предприниматель и дядя (физическое лицо). Поскольку у организации и предпринимателя существуют формальные договорные отношения с Максимом, они будут платить страховые взносы с его зарплаты и вознаграждения по договору подряда.

Что касается дяди, то формально он также является плательщиком страховых взносов, так как производит выплату за сделанную Максимом работу. Однако на практике страховые взносы вряд ли будут уплачены, поскольку данную сделку трудно проконтролировать.

Индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой, уплачивают страховые взносы **не только** с зарплаты, выплачиваемой своим работникам, но и **за самих себя**.

Более подробно вопросы исчисления и уплаты страховых взносов индивидуальными предпринимателями рассмотрены в **разделе 5.5**.

5.1.3. ОСОБЕННОСТИ НАЧИСЛЕНИЯ ВЗНОСОВ НА ВЫПЛАТЫ ИНОСТРАННЫМ ГРАЖДАНАМ

Взносы в Пенсионный фонд РФ с выплат иностранным гражданам

До 1 января 2015 г. пенсионные взносы с выплат в пользу иностранных граждан или лиц без гражданства, которые временно пребывали на территории России¹ (за исключением высококвалифицированных специалистов²), уплачивались только при условии, что с указанными лицами были заключены трудовые договоры на срок не менее шести месяцев в общей сложности в течение календарного года или на неопределенный срок. **Данное требование отменено Федеральным законом от 28.06.2014 г. № 188-ФЗ начиная с 1 января 2015 г.**

¹ Временно пребывающим в РФ иностранным гражданином является лицо, прибывшее в Россию на основании визы или в порядке, который не требует ее получения, и получившее миграционную карту, но не имеющее вида на жительство или разрешения на временное проживание.

² Понятие «высококвалифицированного специалиста» определено Федеральным законом от 25 июля 2002 года N 115-ФЗ "О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации".

С указанной даты выплаты в пользу лиц, временно пребывающих на территории РФ (за исключением высококвалифицированных специалистов), **независимо от продолжительности трудовых отношений с такими лицами** облагаются пенсионными взносами (п. 1 ст. 7 и п. 2 ст. 22.1 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ) по стандартным тарифам. Взносы будут начисляться не только по выплатам таким лицам по трудовым договорам, но и по или по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ и (или) оказание услуг), по договору авторского заказа, а также авторы произведений, получающие выплаты и иные вознаграждения по договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

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

Взносы в Фонд социального страхования с выплат иностранным гражданам

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

Ранее лицами, застрахованными по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, признавались в определенных случаях только граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства, временно или постоянно проживающие на территории РФ.

Названные страховые взносы начисляются на выплаты, когда такие лица работают по **трудовым** договорам, а не по

договорам гражданско-правового характера, договорам авторского заказа (подробнее — см. **раздел 5.4** далее в книге).

Тариф страховых взносов в ФСС РФ по выплатам и иным вознаграждениям в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в РФ (за исключением высококвалифицированных специалистов), установлен в размере **1,8%** от облагаемых выплат (**п. 2.1 ч. 2 ст. 12, ч. 3 ст. 58.2 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ**).

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

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

5.2.1. ОБЪЕКТ ОБЛОЖЕНИЯ СТРАХОВЫМИ ВЗНОСАМИ У РАБОТОДАТЕЛЕЙ

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

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

Объект обложения страховыми взносами включает вознаграждения, выплачиваемые работникам, но прямо не предусмотренные положениями их трудовых (гражданско-правовых) договоров. **Статья 8 Закона № 212-ФЗ** гласит: «*База для начисления страховых взносов... определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных частью 1 статьи 7 настоящего Федерального закона*». Согласно **ч. 1 ст. 7 Закона № 212-ФЗ**, «*объектом обложения страховыми взносами... признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических*

лиц по в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг», а также выплаты по авторским и лицензионным договорам. Таким образом, выплаты, связанные с указанными договорами (например, подарки, оплата питания и иных благ), должны облагаться страховыми взносами. Во-первых, упомянутые выплаты начислены работникам, с которыми у компании есть трудовые или гражданско-правовые отношения, а во-вторых, они отсутствуют в перечне выплат, не включаемых в базу по страховым взносам.

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

Не признаются объектом обложения взносами выплаты иностранным гражданам по трудовым договорам, заключенным с заграничными представительствами российских организаций, а также вознаграждения иностранным гражданам, выплачиваемые по договорам гражданско-правового характера на выполнение работ, оказание услуг, если эти граждане осуществляют свою деятельность за границей.

5.2.2. ВЫПЛАТЫ, НЕ ПОДЛЕЖАЩИЕ ОБЛОЖЕНИЮ СТРАХОВЫМИ ВЗНОСАМИ

Статья 9 Закона № 212-ФЗ содержит исчерпывающий перечень выплат, не подлежащих обложению страховыми взносами. В него, в частности, включены:

- государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, в том числе пособия по безработице;
- все виды установленных законодательством Российской Федерации компенсационных выплат¹ (в пределах установленных законодательством норм), связанных:
 - с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

¹ В этот же пункт Закона № 212-ФЗ включены расходы физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера. Очевидно, что никаких законодательно установленных норм для данного вида расходов не существует и они должны вычитаться из базы для начисления взносов в полном размере.

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

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

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

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

- суточные³;
- фактически произведенные и документально подтвержденные расходы на проезд до места назначения и обратно;
- сборы за услуги аэропортов;
- комиссионные сборы;
- расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок;
- расходы на провоз багажа;
- документально подтвержденные расходы на наем жилого помещения;
- расходы на оплату услуг связи;
- сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта;
- сборы за выдачу (получение) виз;
- расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов на наем жилого помещения, суммы таких рас-

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

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

³ К сожалению, в **Законе № 212-ФЗ** не сказано, о каких именно суточных идет речь. Полагаем, что следует иметь в виду суточные, установленные внутренним приказом по организации.

ГЛАВА 6

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Основные цели этой главы

1. Ознакомить вас с правилами расчета налога на имущество организаций и транспортного налога.
2. Объяснить вам правила перехода на упрощенную систему налогообложения.
3. Дать вам представление о правилах расчета налогов при переходе на упрощенную систему налогообложения.
4. Изучить систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

6.1. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

6.1.1. ПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГА НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Согласно ст. 373 НК РФ, данный налог уплачивают:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства;
- иностранные организации, имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации.

Индивидуальные предприниматели и физические лица являются плательщиками **налога на имущество физических лиц**.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог на имущество этих подразделений в бюджет по местонахождению последних.

При этом сумма налога определяется как произведение налоговой ставки, действующей на территории, где расположены эти обособленные подразделения, на среднюю стоимость имущества каждого обособленного подразделения за налоговый (отчетный) период.

Аналогичные правила действуют и в отношении имущества, которое находится вне местонахождения организации или ее обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс. В этом случае налог уплачивается в бюджет по местонахождению имущества по ставке, действующей на данной территории.

Пример 6.1. Налог на имущество организаций. Общие положения

ЗАО «Пончик», зарегистрированное в Москве, имеет филиал в Самаре и здание в Ярославле. Филиал в Самаре имеет отдельный баланс. ЗАО «Пончик» не имеет работников в Ярославле. Ставки налога на имущество (условно) в Москве — 2,2%, в Самаре — 2,0%, в Ярославле — 1,5%.

ЗАО «Пончик» уплачивает налог на имущество, находящееся в Москве, по ставке 2,2%. Налог на имущество, которое числится на балансе самарского филиала, уплачивается в соответствующий региональный бюджет по ставке 2,0%, налог со стоимости здания в Ярославле уплачивается в соответствующий региональный бюджет по ставке 1,5%.

Перечень организаций, освобождаемых от уплаты налога на имущество, содержится в **ст. 381 НК РФ**. К этим организациям, в частности, относятся:

- религиозные организации — в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;
- общероссийские общественные организации инвалидов, соответствующие определенным критериям;
- организации — в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения.

6.1.2. ОБЪЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, ПОРЯДОК РАСЧЕТА НАЛОГА

Согласно **ст. 374 НК РФ**, налогом облагается имущество¹, учитываемое в качестве основных средств на балансе органи-

¹ Основные средства, включенные в первую или вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, с 1 января 2015 г. не признаются объектом обложения налогом на имущество организаций. Данное положение закреплено в **пп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ**, который с указанной даты изложен в новой редакции. Согласно Классификации основных средств (утв. Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1) к первой и второй амортизационным группам относятся объекты основных средств со сроком полезного использования соответственно от года до двух лет включительно и свыше двух, но не более трех лет.

зации (кроме земельных участков и иных объектов природопользования).

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

До 2015 г. согласно **пп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ** не признавалось объектом обложения налогом на имущество движимое имущество, принятое с 1 января 2013 г. на учет в качестве основных средств. Это касалось в том числе транспортных средств, которые в соответствии с Классификацией основных средств относятся к третьей амортизационной группе (имущество со сроком полезного использования свыше трех, но не более пяти лет). В связи с внесенными изменениями с движимого имущества, не относящегося к первой и второй амортизационным группам, необходимо уплачивать налог на имущество организаций. Однако данное правило не распространяется на движимое имущество, принятое на учет с 1 января 2013 г., за исключением случаев, которые предусмотрены **п. 25 ст. 381 НК РФ**.

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

Вышеуказанное применяется в отношении следующих объектов недвижимости:

– административно-деловых центров и торговых центров (комплексов), а также помещений в них (**пп. 1 п. 1 ст. 378.2 НК РФ**);

– нежилых помещений, которые в соответствии с кадастровыми паспортами или документами технического учета предназначены или фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общепита и бытового обслуживания (**пп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ**). Фактическим использованием нежилого помещения в этих целях признается использование не менее 20 процентов площади помещения для размещения указанных объектов (**п. 5 ст. 378.2 НК РФ**);

– объектов недвижимости иностранных организаций, которые не осуществляют деятельности в России через постоянное представительство, либо объектов, не относящихся к деятельности иностранной компании в РФ через постоянное представительство (**пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК РФ**).

Ежегодно не позднее 1-го числа очередного налогового периода, т. е. не позднее 1 января, перечень имущества, которое относится к первым двум категориям, утверждается уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ (**п. 7 ст. 378.2 НК РФ**). Этот же орган направляет такой перечень в электронной форме в инспекции по месту нахождения объектов недвижимости и размещает его на официальном сайте.

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

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

Средняя стоимость имущества, облагаемая налогом, рассчитывается следующим образом:

- за I квартал

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

- за II квартал

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

- за III квартал

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

- за год

(общая остаточная стоимость облагаемого имущества на 1 января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля, 1 мая, 1 июня, 1 июля, 1 августа, 1 сентября, 1 октября, 1 ноября, 1 декабря, 31 декабря) : 13.

Максимальная ставка налога не может превышать **2,2%** от среднегодовой стоимости имущества. Субъекты Российской Федерации устанавливают конкретные ставки налога в регионах с учетом вышеуказанного ограничения.

Пример 6.2. Налог на имущество организаций. Средняя стоимость имущества, расчет авансового платежа

Остатки на счетах бухгалтерского учета ЗАО «Пончик» составляют, тыс. руб.:

	На 01.01	На 01.02	На 01.03	На 01.04
Основные средства (счет 01)	850	900	1200	1500
Износ (счет 02)	350	400	500	750

Ставка налога на имущество — 2,2%

Средняя стоимость основных средств за I квартал составляет, тыс. руб.:

$$((850 - 350) + (900 - 400) + (1200 - 500) + (1500 - 750)) : 4 = 2450 : 4 = 612,5.$$

Авансовый платеж налога на имущество за I квартал составит, руб.:

$$612\,500 \times \frac{1}{4} \times 2,2\% = 3369.$$

Налог исчисляется **ежеквартально**. Суммы налога, рассчитанные за первые три квартала, называются **авансовыми плате-**

жами по налогу. Налог, рассчитанный в целом за год, уменьшается на суммы авансовых платежей.

Расчет авансовых платежей за первые три квартала:

квартальный авансовый платеж = средняя стоимость имущества за конкретный квартал $\times \frac{1}{4} \times$ ставку налога.

Расчет суммы налога в целом за год:

годовой платеж = среднегодовая стоимость имущества \times \times ставку налога – авансовые платежи за первые три квартала.

Налог и авансовые платежи подлежат уплате в сроки, установленные законами субъектов Российской Федерации.

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

Пример 6.3. Налог на имущество организаций. Расчет авансовых платежей и годового платежа

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

	<i>I квартал</i>	<i>II квартал</i>	<i>III квартал</i>	<i>Год</i>
<i>Средняя стоимость</i>	<i>850 000</i>	<i>900 000</i>	<i>1 200 000</i>	<i>1 100 000</i>

Ставка налога на имущество — 2,2%

Авансовые платежи налога на имущество:

- за I квартал

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

- за II квартал

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

- за III квартал

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

Платеж налога на имущество за год составит:

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

6.2. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

6.2.1. ПЛАТЕЛЬЩИКИ ТРАНСПОРТНОГО НАЛОГА

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

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

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

6.2.2. ОБЪЕКТЫ ОБЛОЖЕНИЯ ТРАНСПОРТНЫМ НАЛОГОМ

Перечень транспортных средств, облагаемых налогом, приведен в **ст. 358 НК РФ**. Среди них указаны:

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

Не облагаются налогом, в частности:

- весельные и моторные лодки с двигателем мощностью **не выше 5 л. с.**;
- легковые автомобили, специально оборудованные для водителей-инвалидов;
- легковые автомобили с мощностью двигателя **до 100 л. с.**, полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения;
- промысловые морские и речные суда;
- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, если основной деятельностью организации-владельца является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;
- тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины, зарегистрированные на сельскохозяй-

ственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах;

- транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом.

6.2.3. РАСЧЕТ ТРАНСПОРТНОГО НАЛОГА

Налоговая база по транспортному налогу зависит от вида транспорта:

- для обычных транспортных средств, имеющих двигатели, налоговой базой является мощность двигателя в лошадиных силах;
- для воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, налоговая база — это суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей данного средства;
- для водного несамоходного (буксируемого) транспорта налоговой базой служит валовая вместимость в регистровых тоннах;
- для остальных водных и воздушных транспортных средств налоговая база — это единица транспортного средства.

Налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству.

Ставки по транспортному налогу приведены в **ст. 361 НК РФ**. Региональные законы могут увеличить или уменьшить эти ставки, но **не более чем в 10 раз**¹.

Сумма налога рассчитывается умножением ставки на налоговую базу. Однако такой расчет будет верен только для тех транспортных средств, которые числились за налогоплательщиком в течение всего календарного года.

В противном случае сумму налога нужно пропорционально уменьшить. Для этого полученная сумма налога умножается на поправочный коэффициент, который рассчитывается по формуле:

¹ С 1 января 2014 г. п. 2 ст. 362 НК РФ дополнен положениями, устанавливающими, в частности, следующее: при исчислении суммы налога в отношении отдельных категорий легковых автомобилей должен применяться повышающий коэффициент.

Данный коэффициент определяется в зависимости от средней стоимости автомобиля и количества лет, прошедших с года его выпуска. Минимальный коэффициент равен 1,1, максимальный — 3.

Число полных¹ месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика

12

При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц, в котором транспортное средство снято с регистрации, принимаются за полные месяцы. Если регистрация и снятие с нее произошли в одном месяце, то этот месяц для расчетов принимается за один полный месяц.

Пример 6.4. Транспортный налог. Расчет налога за год

ЗАО «Пончик» имеет на балансе три зарегистрированных транспортных средства: 2 автомобиля и катер. Мощности транспортных средств:

- автомобиль № 1 — 75 л. с.;
- автомобиль № 2 — 120 л. с.;
- катер — 115 л. с.

Ставки налога, установленные в данном регионе, следующие:

- для автомобилей с мощностью двигателя до 100 л. с. — 5 руб./л. с.;
- для автомобилей с мощностью двигателя свыше 100 л. с. до 150 л.с. включительно — 7 руб./л. с.;
- для катера — 20 руб./л. с.

ЗАО «Пончик» ставило на учет и снимало с учета имеющиеся у него транспортные средства в следующие сроки:

- автомобиль № 1 — поставлен на учет 30 января текущего года; по состоянию на конец года с учета не снят;
- автомобиль № 2 — поставлен на учет 28 февраля текущего года, снят с учета 13 октября текущего года;
- катер — поставлен на учет 3 июля текущего года, снят с учета 28 июля этого же года.

Поправочные коэффициенты будут рассчитаны так:

- автомобиль № 2 — 0,75 (9 месяцев : 12);
- катер — 0,08 (1 месяцев : 12 месяцев).

По автомобилю № 1 поправочный коэффициент не рассчитывается, так как автомобиль был зарегистрирован на налогоплательщика в течение всего текущего года.

Сумма налога по отдельным транспортным средствам будет равна:

- автомобиль № 1 — 75 л. с. × 5 руб./л. с. = 375 руб.;
- автомобиль № 2 — 120 л. с. × 7 руб./л. с. × 0,75 = 630 руб.;
- катер — 115 л. с. × 20 руб./л. с. × 0,08 = 184 руб.

Общая сумма транспортного налога за год составила 1189 руб. (375 + 630 + 184).

¹ До 1 января 2016 г. месяц регистрации и снятия транспортного средства с учета признавался полным для обеих сторон. С 1 января 2016 г. месяц постановки/снятия с учета признается полным в случае, когда объект поставлен/снят с регистрации до/после 15-го числа.

6.2.4. ПОРЯДОК УПЛАТЫ ТРАНСПОРТНОГО НАЛОГА

Согласно ст. 360 НК РФ, налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год. Отчетными периодами для организаций признаются I, II и III кварталы.

Уплата авансовых платежей по транспортному налогу предусмотрена ст. 362 НК РФ.

Суммы авансового платежа рассчитываются по следующей формуле:

$$\begin{aligned} & \text{Квартальный авансовый платеж} = \\ & = \text{налоговая база} \times \text{ставка налога} \times \frac{1}{4}. \end{aligned}$$

Уплата налога и авансовых платежей производится в бюджет по месту нахождения транспортных средств, в порядке и сроки, установленные законами субъектов Российской Федерации.

Пример 6.5. Транспортный налог. Расчет авансовых платежей

В текущем году ЗАО «Пончик» приобрело легковой автомобиль мощностью 160 л. с., который был зарегистрирован 13 февраля текущего года.

В соответствии с региональным законом ЗАО обязано перечислять авансовые платежи по транспортному налогу. Ставка налога на автомобили мощностью 160 л. с. составляет 35 руб./л. с.

Так как общество владеет машиной не с начала года, бухгалтер должен рассчитать поправочный коэффициент. В I квартале он составит 0,67 (2 месяца : 3 месяца).

Авансовые платежи по налогу будут равны:

- в I квартале — 938 руб. ($160 \text{ л. с.} \times 35 \text{ руб./л. с.} \times 0,67 \times \frac{1}{4}$);*
- во II и III кварталах — по 1400 руб. ($160 \text{ л. с.} \times 35 \text{ руб./л. с.} \times \frac{1}{4}$).*

Годовая сумма транспортного налога к уплате будет уменьшена на величину ранее внесенных авансовых платежей.

6.3. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

6.3.1. ПОНЯТИЕ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Упрощенная система налогообложения (глава 26.2 НК РФ) дает возможность юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям **добровольно** перейти на уплату **единого** налога.

Для юридических лиц уплата единого налога заменяет:

- налог на прибыль¹;
- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации);
- налог на имущество организаций².

Для индивидуальных предпринимателей уплата единого налога заменяет уплату:

- налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных от предпринимательской деятельности);
- налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности)³;
- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации).

¹ Применение упрощенной системы налогообложения не освобождает организацию от уплаты налога на прибыль по операциям, связанным с дивидендами и доходами от отдельных видов долговых обязательств.

² С 1 января 2015 г. указанное освобождение не распространяется на объекты недвижимости, в отношении которых база по налогу на имущество организаций определяется как кадастровая стоимость. В соответствии с п. 1 ст. 378.2 НК РФ к этому имуществу относятся, в частности, административно-деловые и торговые центры, нежилые помещения, предназначенные (используемые) для размещения офисов, торговых объектов, объектов общепита или бытового обслуживания, а также жилые дома и жилые помещения, не учитываемые в бухучете в качестве объектов основных средств.

³ С 1 января 2015 г. из этого правила установлено исключение: данное освобождение не распространяется на объекты обложения налогом на имущество физлиц, включенные в перечень, который определяется в соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК РФ с учетом предусмотренных в абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ особенностей.

Речь идет о следующем имуществе:

— административно-деловые и торговые центры (комплексы) и помещения в них, а также нежилые помещения, предназначенные либо фактически используемые для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания, перечень которых устанавливает уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ (пп. 1 и 2 п. 1, п. 7 ст. 378.2 НК РФ);

— объекты недвижимого имущества, образованные в течение года в результате раздела или иного соответствующего законодательству РФ действия с объектами недвижимого имущества, включенными в упомянутый перечень, если такие объекты отвечают требованиям ст. 378.2 НК РФ (абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ).

В отношении перечисленных объектов с 1 января 2015 г. в силу п. 3 ст. 402 НК РФ база по налогу на имущество физлиц рассчитывается как их кадастровая стоимость с применением налоговой ставки в размере, установленном нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения) и не превышающем двух процентов.

ГЛАВА 7

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

Основные цели этой главы

1. Ознакомить вас с правилами постановки налогоплательщиков на учет в налоговых органах.
2. Объяснить вам правила представления налоговых деклараций и внесения в них исправлений.
3. Дать вам представление о правилах уплаты и возврата налогов.
4. Ознакомить вас с правилами проведения налоговых проверок и оформления их результатов.
5. Разъяснить вам принципы взыскания налогов, пеней, штрафов.
6. Изложить порядок обжалования неправомерных действий налоговых органов.

7.1. ПОСТАНОВКА НА УЧЕТ В НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ

7.1.1. ПОРЯДОК УЧЕТА ЮРИДИЧЕСКИХ И ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ

Порядок постановки на учет в налоговых органах (далее — налоговый учет) и снятия с налогового учета регулируется ст. 83 и 84 НК РФ (табл. 7.1).

Все организации и индивидуальные предприниматели обязаны встать на учет в налоговых органах.

Постановка на налоговый учет осуществляется по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Организация, имеющая обособленные подразделения, недвижимое имущество и (или) транспортные средства, обязана встать на учет в налоговых органах как по своему местона-

хождению, так и по местонахождению каждого подразделения и местонахождению имущества.

Министерством финансов РФ установлены особенности налогового учета иностранных организаций и граждан, а также крупнейших налогоплательщиков.

Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, **не обязаны** самостоятельно вставать на учет в налоговых органах.

Таблица 7.1

МЕСТО ПОСТАНОВКИ ЮРИДИЧЕСКИХ И ФИЗИЧЕСКИХ
ЛИЦ, А ТАКЖЕ ИХ ИМУЩЕСТВА И ТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВ
НА УЧЕТ В НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ

Налогоплательщики	Местонахождение налогового органа
Российские юридические лица	Место регистрации юридического лица
Обособленные подразделения российских юридических лиц	Местонахождение обособленного подразделения
Индивидуальные предприниматели	Место жительства
Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями	Место жительства
Юридические и физические лица в отношении принадлежащего им недвижимого имущества и (или) транспортных средств	Морские, речные и воздушные транспортные средства — место (порт) приписки (при его отсутствии — место государственной регистрации или местонахождение (место жительства) собственника имущества) Другие транспортные средства — место государственной регистрации или местонахождение (жительства) собственника Иное недвижимое имущество — место фактического нахождения имущества

Пример 7.1. Постановка на учет в налоговых органах

1. ЗАО «Пончик», зарегистрированное в Москве, открыло филиал в Самаре.

ЗАО «Пончик» обязано встать на налоговый учет в Самаре...

2. Рома Пончиков работает в ЗАО «Пончик» директором. Обязанность Ромы самостоятельно встать на налоговый учет в качестве физического лица НК РФ не предусмотрена. Однако Рома может сделать это добровольно, чтобы получить ИНН.

3. ЗАО «Пончик», зарегистрированное в Москве, приобрело в собственность коттедж в Ярославле. ЗАО «Пончик» должно встать на налоговый учет в Ярославле в отношении данного недвижимого имущества.

**7.1.2. ИДЕНТИФИКАЦИОННЫЙ НОМЕР
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА**

Каждому налогоплательщику при постановке на налоговый учет присваивается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) (п. 7 ст. 84 НК РФ). Этот номер указывается:

- во всех уведомлениях, направляемых налогоплательщику налоговыми органами;
- в декларациях и документах, подаваемых налогоплательщиком в налоговые органы (исключение сделано только для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, которые могут указывать свои персональные данные вместо ИНН).

Пример 7.2. Идентификационный номер налогоплательщика

Пенсионерка Валерия Сапожникова продала свою дачу в прошлом году и обязана представить налоговую декларацию по НДФЛ к 0 апреля текущего года. Валерия отказывается от получения ИНН по религиозным соображениям. На основании п. 7 ст. 84 НК РФ она вправе не указывать ИНН в представляемой ею декларации. Однако Валерия должна указать в декларации все необходимые персональные данные (Ф. И. О., место регистрации, паспортные данные).

7.1.3. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ, ПРЕДУСМОТРЕННАЯ НК РФ ЗА НАРУШЕНИЕ СРОКОВ И УКЛОНЕНИЕ ОТ ПОСТАНОВКИ НА УЧЕТ В НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ

Ответственность за нарушение сроков и уклонение от постановки на учет в налоговых органах предусмотрена **ст. 116 НК РФ (табл. 7.2)**.

Таблица 7.2

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЕ СРОКОВ И УКЛОНЕНИЕ ОТ ПОСТАНОВКИ НА УЧЕТ В НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ

Вид налогового правонарушения	Ответственность
Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе	Штраф 10 000 руб. (п. 1 ст. 116 НК РФ)
Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе	Штраф в размере 10% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет, но не менее 40 000 руб. (п. 2 ст. 116 НК РФ)

7.2. НАЛОГОВЫЕ ДЕКЛАРАЦИИ: ПРЕДСТАВЛЕНИЕ, ИСПРАВЛЕНИЯ

7.2.1. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ

Пункт 1 ст. 80 НК РФ дает следующее определение налоговой декларации: «*Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога*».

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком.

Не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по уплате налога в связи с применением специальных налоговых режимов.

Пример 7.3. Налоговые декларации

В текущем году ЗАО «Пончик» перешло на упрощенную систему налогообложения. ЗАО «Пончик» не представляет в налоговые органы декларации по налогу на прибыль, НДС, налогу на имущество, так как все эти налоги заменяет единый налог.

При отсутствии финансово-хозяйственной деятельности, а также в иных случаях, предусмотренных НК РФ, налогоплательщик представляет налоговую декларацию по упрощенной форме, утверждаемой Министерством финансов РФ.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых на 1 января текущего календарного года **превышает 100 человек**, представляют налоговые декларации в налоговый орган в электронном виде¹.

Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Налоговая декларация представляется с указанием идентификационного номера налогоплательщика, если иное не предусмотрено НК РФ (см. п. 7.1.2).

Налоговая декларация по конкретному налогу представляется в сроки, установленные НК РФ для данного налога.

Заявление о постановке налогоплательщика на учет, сведения, связанные с учетом налогоплательщика, информация и

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

документы по запросам налоговых органов могут быть представлены в налоговый орган в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи и заверены электронной цифровой подписью налогоплательщика.

7.2.2. ВНЕСЕНИЕ ИСПРАВЛЕНИЙ В НАЛОГОВЫЕ ДЕКЛАРАЦИИ

Если после подачи налоговой декларации налогоплательщик обнаружит в ней какие-либо ошибки и неточности, которые привели к **занижению** суммы налога, подлежащего уплате, то налогоплательщик **обязан** подать исправленную налоговую декларацию.

Если обнаруженные ошибки **не привели** к занижению итоговой суммы налога, то налогоплательщик **вправе** подать исправленную налоговую декларацию.

Как правило, ошибки в налоговой декларации связаны с **нарушениями правил учета доходов и расходов** (подробнее см. п. 7.2.4).

Пример 7.4. Исправление налоговых деклараций

В мае текущего года бухгалтер ЗАО «Пончик» обнаружил ошибку декларации по НДС, представленной ЗАО за первый квартал.

Вариант 1. В результате данной ошибки сумма НДС, подлежащая уплате за первый квартал, оказалась заниженной. В этой ситуации ЗАО «Пончик» обязано подать уточненную декларацию по НДС за первый квартал.

Вариант 2. В результате данной ошибки сумма НДС, подлежащая уплате за первый квартал, оказалась завышенной. В этой ситуации ЗАО «Пончик» вправе подать уточненную декларацию по НДС за первый квартал. Исправления могут быть также сделаны в текущем периоде (т. е. во втором квартале).

Решение вопроса о применении к налогоплательщику меры ответственности зависит от того, когда была представлена на уточненную налоговая декларация.

Вариант 1. Уточненная налоговая декларация была представлена **до срока, установленного НК РФ для подачи декларации по данному налогу**. В этом случае она фактически заменяет поданную декларацию по налогу. Меры ответственности не применяются.

Пример 7.5. Исправление налоговых деклараций

ЗАО «Пончик» уплачивает НДС ежеквартально. Предельный срок, установленный НК РФ для подачи декларации по НДС, — не позднее 25-го числа следующего за окончанием отчетного периода (квартала).

ЗАО «Пончик» первый раз подало декларацию по НДС за первый квартал текущего года 10 апреля. 15 апреля бухгалтер обнаружил неточности в поданной декларации, и 20 апреля была подана исправленная декларация.

Эта декларация рассматривается в качестве основной. Меры налоговой ответственности не применяются. Пени не возникают.

Вариант 2. Уточненная декларация подается **после срока подачи декларации, но до срока уплаты налога**. Меры ответственности не применяются, за исключением случая, когда налоговый орган обнаружил факт занижения суммы налога по первоначальной декларации до момента подачи исправленного варианта.

Пример 7.6. Исправление налоговых деклараций

Рома Пончиков подал декларацию по НДФЛ за прошлый год 30 апреля текущего года (т. е. в последний день срока, установленного для подачи декларации).

Однако Рома не учел в составе доходов стоимость автомобиля, выигранного им в программе «Поле Чудес». Со стоимости этого автомобиля не был удержан НДФЛ, о чем организаторы шоу проинформировали налоговый орган.

Таким образом, факт занижения суммы налога был обнаружен налоговым органом, который потребовал от Ромы подать исправленную декларацию.

Даже если такая декларация будет представлена Ромой до срока уплаты НДФЛ, он уже не будет освобожден от налоговых санкций.

Вариант 3. Уточненная декларация подается **после срока подачи декларации и после срока уплаты налога**.

В этом варианте меры налоговой ответственности не применяются, если:

- 1) налогоплательщик уплатит недостающую сумму налога и соответствующие пени до момента подачи уточненной декларации;
- 2) уточненная декларация подана до того момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом ошибок в первоначальной декларации либо о назначении налоговой проверки по данному налогу за данный период.

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

Пример 7.7. Исправление налоговых деклараций

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

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

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

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

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

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

Таблица 7.3

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕПРЕДСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ

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

Пример 7.8. Ответственность за нарушение сроков подачи налоговых деклараций

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

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

7.2.4. НАЛОГОВЫЕ САНКЦИИ ЗА НАРУШЕНИЕ ПРАВИЛ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Статьей 120 НК РФ¹ установлена ответственность за грубые нарушения организацией правил учета доходов и расходов и (или) объектов налогообложения, под которыми понимаются:

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

Таблица 7.4

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

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

¹ С 1 января 2014 г. из ст. 120 НК РФ, которая устанавливает ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, исключено указание на субъект правонарушения. До названной даты по данной статье оштрафовать можно было только организацию. Начиная с 1 января 2014 г. к ответственности по ст. 120 НК РФ можно привлечь предпринимателей, нотариусов и адвокатов.

7.3. УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГА

7.3.1. ПРЕКРАЩЕНИЕ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГА

Согласно **ст. 44 НК РФ**, обязанность по уплате налога, в частности, прекращается:

- с уплатой налога налогоплательщиком;
- со смертью налогоплательщика — физического лица (**п. 3 ст. 44 НК РФ** предусмотрено погашение задолженности умершего его наследниками);
- с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации.

Пунктом 3 ст. 45 НК РФ установлено, что обязанность по уплате налога считается исполненной, в частности:

- с момента предъявления в банк поручения на перечисление налога при наличии на счете налогоплательщика достаточного денежного остатка;
- со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджет;
- со дня вынесения налоговым органом в соответствии с НК РФ решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;
- со дня удержания сумм налога налоговым агентом.

Если поручение на перечисление налога было отозвано налогоплательщиком или не исполнено банком (например, вследствие отсутствия достаточных денежных средств на счете или неверного указания плательщиком номера счета Федерального казначейства), то обязанность по уплате налога не считается исполненной. Аналогичный порядок действует в отношении средств на уплату налога, возвращенных физическому лицу.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на банковских счетах налогоплательщика (налогового агента) (**п. 1 ст. 46 НК РФ**).

ГЛАВА 8

НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ И ОПТИМИЗАЦИЯ. ОФШОРНЫЙ БИЗНЕС

Основные цели этой главы

1. Объяснить вам разницу между оптимизацией налогообложения и уклонением от уплаты налога.
2. Научить вас составлять правильную учетную политику в целях налогообложения.
3. Дать вам представление о некоторых схемах оптимизации налогообложения.
4. Ознакомить вас с принципами ведения офшорного бизнеса.

8.1. СУЩНОСТЬ И ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДОВ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ

8.1.1. ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Под налоговой **оптимизацией** понимается деятельность налогоплательщика, направленная на снижение налогов. В отличие от уклонения от уплаты налогов налоговая оптимизация основана на легальных возможностях налогового законодательства.

Пример 8.1. Налоговая оптимизация

Рома Пончиков хочет внести свой старый ноутбук и принтер в качестве благотворительного взноса в благотворительную организацию. Однако социальный вычет на благотворительность распространяется исключительно на взносы, сделанные в денежной форме.

Роме можно посоветовать заключить с организацией договор купли-продажи оргтехники и сразу же оформить перечисление полученных от продажи денег в кассу этой же организации в виде благотворительного взноса. Это позволит Роме на законных основаниях получить социальный вычет и уменьшить свои обязательства по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ).

Пример 8.2. Уклонение от налогов

Рома Пончиков (налоговый резидент Российской Федерации) устроился на работу в российское представительство английской фирмы, где ему предложили следующую схему выплаты зарплаты: 50% от вознаграждения будут выплачиваться в России из кассы представительства, 50% будут перечисляться головной английской фирмой на счет Ромы, открытый в одном из английских банков.

Поскольку зарплата получена в связи с деятельностью в России и Рома является налоговым резидентом Российской Федерации, все 100% полученных сумм подлежат обложению НДФЛ. Однако если налог с сумм, уплаченных в России, будет удерживаться представительством, то налог с доходов, полученных в Великобритании, должен быть уплачен непосредственно Ромой по данным его годовой декларации по НДФЛ.

Если Рома примет решение не декларировать доходы, полученные в Великобритании, и не платить с них налог, налицо уклонение от налогообложения.

Итак, **уклонение** от уплаты налогов является **нелегальным способом** уменьшения налоговых обязательств и наказывается мерами не только налоговой, но и (в ряде случаев) уголовной ответственности.

Примерами **уклонения** от уплаты налогов являются:

- сокрытие (неоприходование) выручки и доходов;
- осуществление деятельности организации без регистрации;
- заключение фиктивных договоров на выполнение работ, оказание услуг и т. д.

8.1.2. МЕТОДЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Налоговая оптимизация может производиться разными методами. Причем необходимо учитывать, речь идет о вновь создающейся или об уже функционирующей организации.

На этапе создания организации необходимо выбрать:

- **оптимальное место регистрации организации** (т. е. оптимальную налоговую юрисдикцию). При возможности лучше регистрировать организацию на территории с минимальным налоговым бременем (офшор). Однако офшорный бизнес имеет свою специфику и подходит далеко не всем (например, Роме Пончикову бессмысленно регистрировать на Каймановых островах свою фирму по продаже пончиков, если только он не предполагает продавать пончики самим островитянам);

- **оптимальный режим налогообложения** (например, Рома Пончиков может продавать свои пончики как предприниматель без образования юридического лица, как обычная компания или как компания, переведенная на упрощенную систему налогообложения. В каждом из указанных случаев налоговая нагрузка будет различной);
- **оптимальный вид договоров с контрагентами** (например, Рома или ЗАО «Пончик» могут продавать пончики по договору купли-продажи или же по договору комиссии. Налоговые последствия будут разными в зависимости от вида договора).

На этапе функционирования организации необходимо обратить внимание на выработку **оптимальной учетной политики в целях налогообложения**. Речь идет о выборе:

- метода учета выручки (метод начисления, кассовый метод);
- метода амортизации основных средств и нематериальных активов (линейный, нелинейный);
- метода списания товарно-материальных затрат (ФИФО, по средней стоимости);
- состава и метода распределения прямых затрат и т. д.

8.2. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

8.2.1. ТРУДНОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ПРАВИЛЬНОЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Приказ об учетной политике — эффективный способ для любой компании уменьшить платежи по налогам, причем совершенно легально. Руководителю компании необходимо понимать, что бухгалтер часто выбирает учетную политику в том или ином вопросе, исходя из минимизации своих собственных трудозатрат, а не из ее эффективности для компании.

Несмотря на то что большинство организаций имеют компьютеризированные учетные системы, их постоянная перенастройка требует от главного бухгалтера и его подчиненных больших затрат времени и сил на освоение ими новых схем и правил. Поэтому зачастую руководителю необходима помощь стороннего специалиста по налогообложению или независимого внутреннего аудитора, а также он должен проявить определенную решимость и упорство при использовании полученных рекомендаций.

Пример 8.3. Возможности легальной налоговой экономии

Текущая учетная политика ЗАО «Винни-Пятачок» предусматривает начисление амортизации основных средств в налоговом учете по линейному методу. ЗАО не использует предоставленное НКРФ право на одновременное списание до 30% (10%) стоимости основных средств, поскольку главный бухгалтер ЗАО привык к тому, что величины налоговой и бухгалтерской амортизации в учете ЗАО одинаковые.

Несмотря на то что для ЗАО более выгодно применение нелинейного метода амортизации и использование права на списание 30% (10%) стоимости, бухгалтер ЗАО может игнорировать эти возможности в силу собственной инертности, нежелания изменять программу налогового учета и брать на себя дополнительную нагрузку.

Руководитель ЗАО может и не подозревать, сколько возможностей для легальной налоговой экономии есть у его фирмы. Эта информация может быть получена путем проведения налогового аудита ЗАО «Винни-Пятачок» специалистами по оптимизации налогообложения.

8.2.2. ВЫБОР МЕТОДА ОПРЕДЕЛЕНИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Если средняя выручка организации без НДС за четыре предыдущие квартала не превысила 1 млн руб., то она может признавать доходы либо **методом начисления**, либо **кассовым методом** (подробнее см. п. 2.2.1).

Основное преимущество **кассового метода** перед методом начисления состоит в том, что доходы и расходы включаются в налогооблагаемую базу только **по мере их оплаты**.

Пример 8.4. Сравнение кассового метода и метода начисления

В текущем отчетном периоде ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило покупателям мед на сумму 100 руб. (цифры условные). В оплату отгруженного меда от покупателей поступило 50 руб. НДС игнорируется.

Расходы ЗАО в отчетном периоде составили 80 руб., из них только 60 руб. оплачено.

Налогооблагаемая прибыль ЗАО в отчетном периоде составит:
по кассовому методу — минус 10 руб. (убыток) (50 руб. — 60 руб.);
по методу начисления — 20 руб. (100 руб. — 80 руб.).

Компании невыгодно использовать кассовый метод, если она:

- взимает предоплату за предстоящие отгрузки¹ либо не предоставляет своим покупателям коммерческие кредиты и возможности отсрочек платежей;
- имеет постоянную значительную кредиторскую задолженность².

При наличии вышеуказанного организациям с небольшой выручкой лучше перейти на упрощенную систему налогообложения, которая позволит сэкономить на налоге на прибыль, НДС и налоге на имущество. Однако необходимо учитывать ограничения на использование данной системы, установленные НК РФ (см. п. 6.3.2).

В заключение отметим, что использование кассового метода является чрезвычайно трудозатратным для бухгалтерии, так как в бухгалтерском учете (за немногими исключениями) применяется только метод начисления. Поэтому применение кассового метода в целях налогообложения будет означать двойную работу для бухгалтера и может встретить сопротивление последнего.

8.2.3. ПЕРЕЧЕНЬ ПРЯМЫХ РАСХОДОВ И ПОРЯДОК ИХ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НА ОСТАТКИ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

Как упоминалось в п. 2.4.2, все расходы подразделяются на **прямые** и **косвенные**. При этом прямые расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль только в части, относящейся к реализованной продукции (товарам, услугам).

Пример 8.5. Прямые и косвенные расходы

В текущем отчетном периоде ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило покупателям 80% произведенного меда на сумму 100 руб. без НДС (цифры условные). Общие прямые и косвенные расходы ЗАО составили 50 и 20 руб. соответственно. Налогооблагаемая прибыль компании будет рассчитана следующим образом, руб.:

<i>Выручка</i>	<i>100</i>
<i>Прямые расходы</i>	<i>(40) (50 × 80%)</i>
<i>Косвенные расходы</i>	<i>(20)</i>

¹ При кассовом методе полученные предоплаты немедленно увеличивают налогооблагаемую базу, а при методе начисления — не увеличивают.

² При кассовом методе расходы нельзя учесть до тех пор, пока они не оплачены.

Налогооблагаемая прибыль 40

10 руб., или 20% от общих прямых расходов, будут отнесены на остаток непроданного меда и уменьшат налогооблагаемую прибыль после его продажи.

Максимизировать величину прямых расходов, подлежащих списанию, можно двумя способами:

- 1) сократить их перечень;
- 2) выбрать оптимальную политику их списания.

Пункт 1 ст. 318 НК РФ позволяет налогоплательщику самостоятельно определить перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг). А **п. 2** той же статьи разрешает компаниям, занятым в сфере услуг, списывать прямые расходы в полной сумме в уменьшение налогооблагаемой прибыли.

Пример 8.6. Состав прямых расходов

В прошлом году прежний бухгалтер ЗАО «Винни-Пятачок» — Осел Иа включал в состав прямых расходов:

- 1) стоимость материалов для производства меда;
- 2) амортизацию оборудования для производства меда;
- 3) заработную плату рабочих, занятых в производственных цехах;
- 4) начисленные с заработной платы производственных рабочих страховые взносы.

В текущем году новый бухгалтер ЗАО — Кролик хочет сократить состав прямых расходов.

Ситуация 1. ЗАО производит только мед (однопродуктное производство).

Кролику предстоит продемонстрировать чудеса изобретательности, поскольку в данном случае ему будет достаточно трудно обосновать превращение вышеупомянутых расходов из прямых в косвенные.

Ситуация 2. ЗАО производит мед и варенье (мультипродуктное производство).

В данном случае задача Кролика упрощается, поскольку единственным очевидным прямым расходом в данном случае будет лишь стоимость материалов.

Расходы на амортизацию оборудования могут стать косвенными расходами в случае, если оборудование используется для производства и меда и варенья.

Аналогичный подход может быть применен и к зарплате производственных рабочих, если они заняты в обоих производствах. Соответственно косвенным расходом станут и страховые взносы.

Если же для производства меда и варенья используется разное оборудование и персонал, то перевести амортизацию и зарплату вместе с суммами страховых взносов в разряд косвенных расходов будет не просто (с точки зрения обоснования такой переклассификации).

Порядок списания прямых расходов в налоговых целях целесообразно сделать аналогичным порядку списания этих расходов в целях бухгалтерского учета.

8.2.4. ВЫБОР СПОСОБА НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ, ЗАКРЕПЛЕНИЕ ПРАВА СПИСЫВАТЬ ДО 30% ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ПРИМЕНЯТЬ ПОВЫШАЮЩИЕ КОЭФФИЦИЕНТЫ

В целях снижения налога на прибыль амортизацию в налоговом учете лучше начислять **нелинейным методом** (подробнее см. п. 2.7.8).

Также необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения **право на единовременное списание 30% (10%) первоначальной стоимости приобретаемых основных средств**. При этом данный порядок будет распространяться на все основные средства (кроме основных средств, полученных безвозмездно).

Если организация может применять повышающие коэффициенты в отношении некоторых групп основных средств (подробнее см. п. 2.7.8), то использование данного права следует закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

Пример 8.7. Линейный и нелинейный методы амортизации

Сравним линейный и нелинейный методы начисления амортизации. ЗАО «Винни-Пятачок» приобрело линию для розлива меда стоимостью 120 000 руб. (без НДС). Срок службы линии — 5 лет. В бухгалтерском учете применяется линейный метод начисления амортизации.

Вариант 1. Налоговая амортизация рассчитывается по правилам бухгалтерского учета.

*Ежемесячная сумма амортизации составляет: 2000 руб.
(120 000 × 1/12 × 1/5).*

Вариант 2. Налоговая амортизация рассчитывается нелинейным методом. 30% первоначальной стоимости подлежит единовременному списанию. Ежемесячная норма амортизации по основным средствам третьей группы (сроком службы до 5 лет включительно) составляет 5,6%.

*Расход за первый месяц с начала амортизации составит:
30% от стоимости — 36 000 руб.;
амортизация — 4704 руб. (108 000 × 5,6%).*

Итого: 40 704 руб.

Преимущества второго варианта перед первым очевидны.

8.2.5. ВЫБОР МЕТОДА СПИСАНИЯ СЫРЬЯ, МАТЕРИАЛОВ, ПОКУПНЫХ ТОВАРОВ

Методы списания сырья, материалов и товаров на расходы рассмотрены ранее (см. п. 2.4.2).

Наиболее выгодным в целях уменьшения налогооблагаемой прибыли являлся метод **ЛИФО**, который и следовало бы указывать в учетной политике для целей налогообложения¹.

Пример 8.8. ЛИФО, ФИФО и метод средней стоимости

Сравним методы **ФИФО**, **ЛИФО** и метод средней стоимости. ЗАО «Винни-Пятачок» сначала приобрело 10 банок меда по 100 руб., затем еще 10 по 140 руб. В отчетном периоде было продано 10 банок по 200 руб. за банку.

	ФИФО	ЛИФО	Метод средней стоимости
Выручка	2000	2000	2000
Себестоимость	(1000)	(1400)	(1200)
Прибыль	1000	600	800

Преимущество метода **ЛИФО** перед остальными методами очевидно.

8.2.6. СОЗДАНИЕ РАЗЛИЧНЫХ РЕЗЕРВОВ, УМЕНЬШАЮЩИХ НАЛОГООБЛАГАЕМУЮ ПРИБЫЛЬ

В целях снижения налогооблагаемой прибыли текущего периода и равномерного отнесения расходов в налоговом учете организация может создать следующие **резервы**:

- по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном ст. 266 НК РФ (подробнее см. п. 2.9.3);
- предстоящих расходов на ремонт в порядке, предусмотренном ст. 324 НК РФ;
- предстоящих расходов на оплату отпусков согласно ст. 324.1 НК РФ (подробнее см. п. 2.6.10);
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год в порядке, предусмотренном ст. 324.1 НК РФ;
- по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию продаваемой продукции (товаров) согласно положениям ст. 267 НК РФ.

¹ К сожалению, с 1 января 2015 г. использование метода **ЛИФО** в налоговом учете запрещено.

Правила создания и использования каждого резерва регулируются соответствующими статьями НК РФ, которые также вводят важные ограничения на размеры резервов.

Пример 8.9. Использование резервов

Кролик — новый бухгалтер ЗАО «Винни-Пятачок» в следующем году хочет создать резерв на ремонт основных средств в налоговом учете. Как это сделать?

Прежде всего Кролику надо внимательно ознакомиться с порядком создания резерва, предусмотренным ст. 324 НК РФ.

Перед созданием резерва необходимо провести инвентаризацию основных средств и определить их совокупную стоимость по состоянию на начало следующего года.

Следует также составить смету на проведение ремонта и рассчитать норматив отчислений в резерв исходя из периодичности осуществления и сметной стоимости планируемых ремонтов.

Кролику необходимо учесть ограничения на величину резерва, установленные НК РФ, а именно: предельная сумма резерва не должна превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт за последние три года.

Наконец, создание резерва необходимо отразить в учетной политике для целей налогообложения.

При выполнении всех перечисленных условий ЗАО будет вправе равномерно списывать на расходы отчисления в резерв. Фактические затраты на проведение ремонта ЗАО будет покрывать за счет созданного резерва.

Если фактические затраты на ремонт основных средств в следующем году превысят сумму созданного резерва, указанное превышение необходимо будет включить в состав прочих расходов. И наоборот, если величина отчислений в резерв будет больше фактических затрат на ремонт, разницу следует отнести в состав внереализационных доходов.

Кролику следует также помнить, что в случае проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта ст. 324 НК РФ установлены специальные правила.

**8.2.7. ПОРЯДОК РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГА МЕЖДУ
ОБОСОБЛЕННЫМИ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМИ**

Особенности исчисления и уплаты налога на прибыль организациями, имеющими обособленные подразделения (отделения, филиалы), регламентируются ст. 288 НК РФ.

Уплата части налога на прибыль в **федеральный бюджет** (федеральная часть налога) производится самой головной организацией по месту ее нахождения.

Пример 8.10. Распределение налога на прибыль

ЗАО «Винни-Пятачок», зарегистрированное в Москве, открыло филиал во Владимире. Прибыль московского ЗАО составила 400 000 руб. Прибыль филиала — 100 000.

Налог на прибыль, подлежащий зачислению в федеральный бюджет, равен: $(400\ 000\ \text{руб.} + 100\ 000\ \text{руб.}) \times 2\% = 10\ 000\ \text{руб.}$ Вся эта сумма уплачивается в федеральный бюджет головной компанией в Москве.

Суммы налога на прибыль, подлежащие зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации (региональная часть налога), уплачиваются как по местонахождению головного офиса, так и по местонахождению филиалов и других обособленных подразделений.

Прибыль распределяется между головной организацией и ее отделениями одним из двух вариантов:

1) исходя из средней арифметической величины удельного веса **среднесписочной численности работников** и удельного веса **остаточной стоимости амортизируемого имущества** каждого подразделения к данным показателям, взятым по организации в целом;

2) исходя из средней арифметической величины удельного веса **расходов на оплату труда** и **удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества** каждого подразделения к данным показателям, взятым по организации в целом.

Таким образом, в учетной политике необходимо отразить, какой именно показатель (среднесписочная численность или расходы на оплату труда) будет использоваться для распределения прибыли.

Организациям, имеющим несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, целесообразно указать в учетной политике, что налог на прибыль не распределяется между этими подразделениями, а уплачивается одним из них, в том числе и за остальные подразделения.

8.2.8. ПРИМЕР УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Учетная политика ЗАО «Винни-Пятачок» для целей налогового учета на 20XX г.

1. Налоговый учет в организации ведется в специальных налоговых регистрах, приведенных в приложении к приказу об учетной политике (основание: **ст. 313, 314 НК РФ**).

2. Дата получения дохода (осуществления расхода) определяется по методу начисления (основание: **ст. 271, 272 НК РФ**).

3. К прямым расходам, связанным с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), относятся материальные затраты, определяемые в соответствии с **подп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ**. Все остальные расходы признаются для целей налогообложения косвенными (основание: **п. 1 ст. 318 НК РФ**).

4. Оценка остатков незавершенного производства на конец текущего месяца производится на основании данных бухгалтерского учета. При этом сумма прямых расходов распределяется на остатки пропорционально доле таких остатков в исходном сырье за минусом технологических потерь (основание: **п. 1 ст. 319 НК РФ**).

5. Все расходы, связанные с оказанием услуг, признаются для целей налогообложения косвенными (основание: **п. 2 ст. 318 НК РФ**).

6. В стоимость приобретения товаров включается покупная стоимость товаров, а также расходы на их доставку до складов организации (основание: **ст. 320 НК РФ**).

7. Вновь приобретенные объекты основных средств стоимостью не более **100 000 руб.** за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и тому подобные издания списываются на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию (основание: **п. 1 ст. 256 НК РФ**).

8. Амортизация основных средств и нематериальных активов начисляется нелинейным методом. Исключение составляют здания, сооружения и передаточные устройства, входящие в восьмую — десятую амортизационные группы. Амортизация по этим основным средствам начисляется линейным методом (основание: **п. 3 ст. 259 НК РФ**).

9. Капитальные вложения включаются в состав расходов отчетного (налогового) периода в размере не более

30 % первоначальной стоимости основных средств и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств (основание: **ст. 258 НК РФ**).

10. Повышенные нормы амортизации используются в отношении основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), — коэффициент 3 (основание: **п. 7 ст. 259 НК РФ**).

11. В целях равномерного списания расходов при налогообложении прибыли и покрытия убытков создаются резервы:

- предстоящих расходов на ремонт;
- предстоящих расходов на оплату отпусков;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам года;
- по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию продаваемой продукции (товаров);
- по сомнительным долгам.

Вышеуказанные резервы создаются в соответствии с правилами, установленными **ст. 266, 267, 324, 324.1 НК РФ**.

Проценты по сопоставимым долговым обязательствам списываются в полной сумме на затраты. Критерии для оценки сопоставимости долговых обязательств определяются исходя из совокупности следующих факторов:

- характера обеспечения;
- срока погашения;
- валюты обязательства;
- суммы долгового обязательства.

(Основание: **ст. 269 НК РФ**.)

12. Распределение платежей по налогу на прибыль и авансовых платежей, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, между обособленными подразделениями осуществляется с использованием показателя среднесписочной численности работников (основание: **ст. 288 НК РФ**).

13. Уплата налога в бюджет осуществляется через обособленное подразделение _____ (при наличии нескольких обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации) (основание: **п. 2 ст. 288 НК РФ**).

14. Уплата ежемесячных авансовых платежей осуществляется в размере 1/3 квартального авансового платежа (основание: п. 2 ст. 286 НК РФ).

15. Предусматривается возможность внесения уточнений и дополнений в учетную политику организации на 200X год в связи с изменениями налогового законодательства либо осуществлением хозяйственных операций, отражение которых в налоговом учете предусмотрено несколькими методами, право выбора которых законодательством предоставлено организации, а также по иным причинам.

16. Ответственность за организацию ведения налогового учета на предприятии возлагается на _____

(Ф. И. О., должность).

Руководитель _____ (_____)

Главный бухгалтер _____ (_____)

8.3. НЕКОТОРЫЕ СПОСОБЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

8.3.1. РЕАЛИЗАЦИЯ ПРОДУКЦИИ (ТОВАРОВ) ЧЕРЕЗ ОРГАНИЗАЦИЮ, ПРИМЕНЯЮЩУЮ УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Суть данного способа покажем на примере.

Пример 8.11. *Использование организации, применяющей упрощенную систему налогообложения*

Директор фирмы по производству пончиков ЗАО «Пончик» Вова Пончиков учредил новую фирму — ЗАО «Плюшка». Доля Вовы в уставном капитале ЗАО «Плюшка» составляет 100%. ЗАО «Плюшка» применяет упрощенную систему налогообложения и не платит налог на прибыль, НДС и ряд других налогов (подробнее см. п. 6.3.1).

До создания новой фирмы реализация пончиков производилась ЗАО «Пончик» непосредственно покупателям по цене 11 руб. 80 коп. (в том числе НДС — 1 руб. 80 коп.) за 1 упаковку.

Теперь все пончики сначала продаются ЗАО «Плюшка» по цене 5 руб. 90 коп. (в том числе НДС — 90 коп.) за 1 упаковку, которое затем перепродает их конечным покупателям по цене 11 руб. 80 коп. за 1 упаковку, но уже без НДС.

Себестоимость одной упаковки без НДС составляет 4 руб.

- в четвертую очередь взыскание производится за счет иного имущества участников группы.

Ответственность участников консолидированной группы

Пунктом 4 ст. 122 НК РФ предусмотрено, что в случае если неправильное исчисление суммы налога на прибыль и соответственно неполная его уплата вызвана сообщением недостоверных данных (несообщением данных), повлиявших на полноту уплаты налога участником консолидированной группы налогоплательщиков, то данное обстоятельство не признается правонарушением.

Ответственность в данном случае новой ст. 122.1 НК РФ возложена на участника группы, предоставившего недостоверные данные. За данное нарушение предусмотрена ответственность в размере 20% от неуплаченной суммы налога либо 40%, если деяния совершены умышленно.

Заключение

Практика уплаты налога по совокупности деятельности нескольких организаций отдельных юридических лиц нова для РФ.

Насколько успешен будет предложенный подход, покажет время. Можно предположить, что в случае успешной реализации нововведения предусмотренные настоящим законом требования к консолидированным группам будут снижены, и возможность уплаты налога на прибыль по суммарным результатам работы будет доступна более широкому кругу налогоплательщиков.

8.4. ОФШОРНЫЙ БИЗНЕС

8.4.1. ЧТО ТАКОЕ ОФШОР И ЗАЧЕМ ЕГО РЕГИСТРИРОВАТЬ?

Офшорная зона — это независимое государство или территория другого государства (например, колония) с некоторой степенью автономии, законодательство которой предоставляет юридическому лицу значительные налоговые льготы. Такие льготы чаще всего заключаются в полном отсутствии налогообложения при выполнении определенных условий.

В некоторых офшорных зонах налоги взимаются, но по ставкам до 5% от чистой прибыли, т. е. в несколько раз меньше стандартных ставок большинства стран (в Европе налоги на чистую прибыль составляют в основном 25–50%, в США для обыкновенных корпораций 15–39%).

Страна регистрации взимает **плату за регистрацию и фиксированную ежегодную пошлину** (как правило, небольшую). Кроме того, необходимо платить **гонорар местной администрирующей компании** за надлежащее оформление регистрации, предоставление юридического адреса, выполнение обязанностей агента и т. п.

Основной целью создания офшорной компании обычно является структуризация бизнеса для **сокращения налогового бремени** основной компании: суммарные расходы по поддержанию офшорной компании во много раз меньше, чем суммы, которые они экономят на налогах.

Схемы снижения налогов в офшорном бизнесе могут быть самыми разнообразными. Простейший вариант использования офшорной компании в торговых операциях состоит в том, что через нее совершаются (закключаются) сделки по импорту или экспорту. Регулируя контрактную цену, владелец компании тем самым регулирует и сумму уплачиваемых налогов и пошлин. Этот механизм называется **трансфертным ценообразованием (transfer pricing)**.

Пример 8.14. Трансфертное ценообразование

ЗАО «Пончик» создало и запатентовало уникальный рецепт низкокалорийных пончиков и сразу вышло на французский рынок со своей продукцией.

В прошлом отчетном периоде ЗАО «Пончик» получило 100 000 евро выручки от покупателей во Франции. Себестоимость продукции составила 20 000 евро.

В текущем отчетном периоде директор ЗАО «Пончик» зарегистрировал офшорную компанию «Донат Лимитед» в зоне, свободной от налогообложения. Теперь все пончики, предназначенные для экспорта во Францию, сначала продаются компании «Донат Лимитед» за 30 000 евро, которая затем перепродает их конечным покупателям за 100 000 евро.

Налоговые последствия по старой и новой схемам представлены ниже, евро.

	Старая схема ЗАО «Пончик»	Новая схема ЗАО «Пончик»	Фирма «Донат Лимитед»
Выручка	100 000	30 000	100 000
Себестоимость	(20 000)	(20 000)	(30 000)
Прибыль	80 000	10 000	70 000
Налог на прибыль	16 000	2000	—
Таким образом, налог на прибыль снижается в 8 раз.			

Низконалоговая компания может использоваться в качестве **холдинга**. Так, для России классической юрисдикцией для создания холдинга является **Кипр** в силу, во-первых, выгодного налогового соглашения с Россией, предполагающего низкий налог на дивиденды у источника в России при выплатах на Кипре, и, во-вторых, низкой ставки налога на самом Кипре.

Пример 8.15. Уменьшение налога на дивиденды

Кипрская компания зарегистрировала дочернее предприятие в Российской Федерации с уставным капиталом, превышающим 100 000 долл. США.

Российская компания выплачивает материнской компании дивиденды, которые облагаются налогом на прибыль по специальной ставке 5%, предусмотренной соглашением об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и Кипром.

Обычная ставка налога на дивиденды, выплачиваемые иностранному юридическому лицу, составляет 15%.

Часто офшорные компании используются для владения авторскими правами, торговыми марками, патентами и другой интеллектуальной собственностью. При этом лицензионные выплаты (роялти), идущие из страны основной деятельности транснациональной корпорации, накапливаются в офшорной зоне в низконалоговом (или безналоговом) режиме.

Офшорная компания может использоваться в качестве финансовой, выдавая кредиты (как правило, связанным с ней компаниям) и получая их обратно с процентами.

Поскольку офшорные зоны обычно **не имеют** соглашений об избежании двойного налогообложения, часто в схемах с выплатой роялти и процентов в качестве промежуточного элемента используются неофшорные компании из стран, которые такие соглашения имеют (например, Нидерланды).

Для безналогового накопления страховых выплат используются **офшорные страховые компании**. Обычно это так называемые кэптивны́е компании, т. е. компании, страхующие риски только своих учредителей. Классическая юрисдикция для их регистрации — Бермудские острова.

Для привлечения средств и их инвестирования на международных рынках используются **офшорные инвестиционные фонды** (например, на Британских Виргинских островах). Крупные международные банковские структуры создают дочерние офшорные банки и таким образом ведут часть своего бизнеса в безналоговом режиме.

Ну и, конечно, возможны всякого рода составные схемы с участием как офшорных, так и неофшорных компаний различного типа в зависимости от конкретной специфики данного бизнеса.

Офшорные компании также широко используются для **хранения личных сбережений**. Это позволяет гражданам стран с нестабильной экономикой держать средства в надежных зарубежных банках.

Страна с офшорным законодательством заинтересована в привлечении международного бизнеса, так как каждая офшорная фирма платит как напрямую в местный бюджет, так и местной администрирующей компании (часто юридической и бухгалтерской компаниям), иногда хранит средства в местных банках, может пользоваться услугами местных авиакомпаний, гостиниц, ресторанов, телекоммуникаций, снимать офис и предоставлять рабочие места в нем местным жителям и т. д. Следует отметить, что практически во всех офшорных зонах действуют и обычные компании, которые платят высокий налог на прибыль, однако они не представляют интереса для налогового планирования.

8.4.2. ХАРАКТЕРНЫЕ ЧЕРТЫ ОФШОРНЫХ КОМПАНИЙ

В каждой офшорной зоне создаются компании своего типа, согласно местному законодательству. Общими для всех зон являются следующие особенности:

1) **офшорные компании не ограничены в своей деятельности** (ни по уставу, ни по закону), за исключением отдельных видов деятельности, требующих лицензирования государственным органом. К таковым обычно относятся банковская, страховая, юридическая, аудиторская, трастовая, административная и не-

которые другие. За деятельность в этих областях без лицензии предусмотрены строгие меры ответственности (в том числе тюремное заключение);

2) **ограниченная ответственность**: владельцы отвечают по обязательствам компании только в пределах оплаченного уставного капитала; для небанковских компаний обычно нет существенных ограничений на минимальный оплаченный уставный капитал;

3) в стране регистрации компания должна иметь **зарегистрированный (юридический) адрес и агента**, которым может являться лицо (физическое или юридическое), обязанное фактически находиться по юридическому адресу компании и быть связующим звеном между государственными органами страны регистрации и компанией, при этом содержать полноценный офис нет необходимости;

4) компания **имеет право открывать счета без ограничения в любых банках мира**, причем, если в стране регистрации нет налогов и обязательного аудита, не требуется сообщать об открытых счетах властям; допускается также открывать счета в стране регистрации;

5) **реальные владельцы компаний определяются акциями** (именными или на предъявителя). В свою очередь, они избирают директоров, которые принимают все текущие решения, такие, как об открытии счета в банке, взятии или предоставлении займа и т. д. Директора назначают секретаря компании, подписью которого заверяются протоколы всех заседаний и решений совета директоров и собрания акционеров;

б) **владельцами могут быть любые юридические или физические лица**.

В некоторых странах информация о директорах должна быть доступна публике, для этого список директоров хранится в специальных **открытых государственных архивах**. В таких странах широко используется практика так называемых номинальных директоров. Такими директорами служат либо солидная адвокатская фирма (часто та же, которая зарегистрировала и предоставила адрес офшорной компании), либо ее сотрудники, если в рассматриваемой стране директором может быть только физическое лицо.

Эти директора самостоятельно **не принимают** никаких решений, а лишь подписывают все протоколы, переданные настоящими владельцами, которые своим решением всегда могут сместить номинальных директоров. Номинальные директора

предоставляют реальным владельцам **генеральную доверенность** на совершение любых операций от имени компании, в том числе и на управление банковскими счетами. Однако для получения такого документа доверенное лицо должно подписать заявление об освобождении номинальных директоров от ответственности за любые действия доверенных лиц.

Намного легче работать в странах, где директора **неизвестны** ни властям, ни публике. К ним относятся, например, большинство карибских офшорных зон (Белиз, Британские Виргинские и Сейшельские острова и др.).

Если в данной стране разрешено выпускать акции на предъявителя, то и владельцы компании могут быть **полностью анонимны**. Но в этом случае протокол любого собрания акционеров должен быть заверен подписью секретаря компании, который лично присутствует на собрании и убеждается в полномочиях присутствующих согласно предъявленным ими сертификатам акций на предъявителя.

Естественно, что при такой схеме сертификаты акций должны храниться в надежном месте, так как их утеря может привести к крайне нежелательным последствиям для компании.

При выпуске именных акций информация о держателях акций (полное имя, адрес, гражданство) хранится в так называемом **реестре акционеров**. В некоторых странах он должен храниться по юридическому адресу, в некоторых — где угодно, но представитель компании должен знать, где именно. В большинстве стран реестр никогда не доступен публике, однако государственные органы некоторых стран, например Ирландии и Кипра, требуют представления информации из этого реестра при регистрации и аудите.

Власти **могут раскрыть** эти данные либо для целей следствия в стране или за рубежом, либо по двустороннему соглашению об обмене информацией (Россия имеет такие договоры, например, с Кипром, США и некоторыми другими странами). Номинальные акционеры решают эту проблему, но не везде: власти некоторых стран (например, Кипра) требуют данные о реальных, «бенефициарных», владельцах.

Если **конфиденциальность важна**, следует выбирать страны, где не требуется обязательное представление отчетов о финансовой деятельности и о составе директоров и акционе-

ров. К ним относятся Белиз, Невис, Британские Виргинские и Сейшельские острова и некоторые другие страны.

В вопросах конфиденциальности бизнеса также важна роль страны, в которой компания имеет счет. США, Великобритания, Франция, Германия, Кипр и многие другие государства имеют опыт плодотворного сотрудничества с налоговым ведомством Российской Федерации по выявлению средств российских граждан в своих банках.

Например, Протокол об обмене информацией Договора об избежании двойного налогообложения между США и Российской Федерацией предусматривает, что Министерство финансов РФ имеет право получить любую информацию, связанную с налогообложением российских граждан, доступную IRS (Internal Revenue Service — федеральное налоговое ведомство США). Обмен ратификационными инструментами состоялся лишь в декабре 1993 г., однако до этого действовало аналогичное соглашение между США и СССР. Вся информация о счетах в американских банках и об их распорядителях становится известной IRS **автоматически**.

В любом случае банк работает непосредственно с **распорядителями счета**, причем они не обязаны быть директорами компании — владельца счета. Образцы подписей всех распорядителей находятся в банке и заверены советом директоров компании и ее секретарем. Распорядители счета сами договариваются о мерах безопасности, например управлять счетом по факсу, телефону, телексу или только по почте, какую систему паролей использовать и т. д.

Таким образом, владелец фирмы может организовать для себя **эксклюзивный доступ к счету** и также от имени фирмы (по доверенности или как директор) подписывать соглашения и вести переговоры. Необходимость посещать лично страну регистрации, таким образом, отсутствует; то же относится и к стране, где компания имеет счет.

Если деятельность компании несложная — нет необходимости иметь настоящий офис с постоянным штатом и другие дорогостоящие атрибуты крупной компании, все расходы ограничатся следующими статьями: от 1 до 2000 долл. США потребуется на первоначальное оформление компании и до 1000 долл. США ежегодно в дальнейшем (исключение составляют лишь дорогие юрисдикции, например Лихтенштейн, Люксембург и некоторые др.).

Одно из условий предоставления налоговых льгот — это обычно **отсутствие дохода на территории страны регистрации**. Это означает, что продажа товаров, оказание услуг, принятие заказов на различные работы, получение финансовых средств на управление, предложение ценных бумаг, предоставление займов и т. д. должны производиться за пределами страны регистрации. В то же время закупка товаров, размещение заказов, содержание офиса и другая деятельность, приносящая доход гражданам и компаниям данной страны, разрешена и приветствуется.

При работе на территории другой страны, например США или России, компания может подпадать под действие законов этой страны, в том числе налогового законодательства. Законы страны регистрации не освобождают компанию от зарубежных налогов, поэтому следует избегать таких ситуаций. Обычно эти проблемы возникают только при работе через постоянное представительство.

8.4.3. ОФШОРНАЯ ГЕОГРАФИЯ

Вопрос о том, какая же офшорная зона самая лучшая, не имеет однозначного ответа. Все зависит от того, как планируется использовать зарегистрированную в этой зоне компанию.

Дело в том, что офшорные зоны довольно разнообразны по административным условиям работы компаний, требованиям к отчетности, налоговым ставкам и т. д. Поэтому страна регистрации выбирается под конкретный вид деятельности, конкретную схему, а иногда даже под конкретную сделку.

Наиболее важные критерии при выборе юрисдикции — это, с одной стороны, **дешевизна и простота регистрации**, стоимость поддержания деятельности компании, а с другой — **имидж страны регистрации**.

Эти критерии находятся между собой в непримиримом противоречии — как правило, затраты на компанию минимальны в явно офшорных, т. е. наименее престижных, юрисдикциях.

Чтобы внести некоторую ясность в этот непростой вопрос, рассмотрим некоторые основные офшорные юрисдикции. С некоторой (немалой) долей условности их можно разделить на несколько больших групп по географическому признаку.

Первая группа — страны **Карибского бассейна: Невис, Британские Виргинские острова, Сент-Винсент и Гренадины и др.** Во всех этих странах либо вообще не действует система

ГЛАВА 9

АНТИОФШОРНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ В РОССИИ. НОВЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К РАСКРЫТИЮ ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТАМ РОССИЙСКИХ ГРАЖДАН В ИНОСТРАННЫХ БАНКАХ

Настоящая глава, в основном, посвящена **Федеральному закону «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ (далее — Закон)**, получивший на этапе своей разработки и обсуждения неофициальное название «антиофшорный закон» или «закон о деофшоризации».

Упомянутый Закон по своей сути представляет собой «мини-кодекс» специальных правил в основном кодексе общих налоговых правил.

Положения Закона по всей видимости будут многократно конкретизироваться и изменяться, поэтому читателю необходимо учитывать, что комментарии в настоящей книге, составленные **по состоянию на 1 мая 2016 года** могут требовать уточнения на момент их прочтения.

Комментарии к новым требованиям по раскрытию операций по счетам российских граждан в иностранных банках приведены в конце настоящей главы в **пункте 9.8**.

9.1. ОСНОВНАЯ ЦЕЛЬ АНТИОФШОРНОГО ЗАКОНА И ИЛЛЮСТРАЦИЯ ЕГО ДЕЙСТВИЯ

Выражаясь простым языком, основной целью Закона является создания механизма, который позволит обложить российскими налогами прибыль, спрятанную российским гражданином или организацией в офшорной юрисдикции (см. **пример 9.1**).

Пример 9.1. Иллюстрация действия антиофшорного Закона

Российский гражданин Вова Пончиков является 100%-ным владельцем фирмы «Donat Ltd», зарегистрированной на Каймановых островах, нераспределенная прибыль которой за 2015 год составила 20 млн. долларов США. Если Вова подпадет под действие антиофшорного Закона он должен будет включить прибыль своей компании в свой российский доход и заплатить с нее НДФЛ в России.

Пример 9.2. Иллюстрация действия антиофшорного Закона

Российский гражданин Вова Пончиков является 50%-ным владельцем фирмы «Donat Ltd», зарегистрированной на Каймановых островах, нераспределенная прибыль которой за 2015 год составила 20 млн. долларов США. Остальные 50% принадлежат российской компании «Пчелка».

Если Вова и «Пчелка» подпадут под действие антиофшорного Закона, то Вова должен будет включить 50% прибыли «Donat Ltd» в свой российский доход и заплатить с нее НДФЛ в России. Другая половина прибыли будет приплюсована к российской прибыли «Пчелки», облагаемой налогом на прибыль в РФ.

9.2. ЧТО ТАКОЕ «КОНТРОЛИРУЕМАЯ ИНОСТРАННАЯ КОМПАНИЯ» И КТО ПРИЗНАЕТСЯ «КОНТРОЛИРУЮЩИМИ ЛИЦАМИ» ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ?

Чтобы прибыль иностранной компании облагалась в России, необходимо чтобы она была признана **контролируемой** российской организацией или физическим лицом.

В **примере 9.1** Вова Пончиков контролирует «Donat Ltd» на 100%. Значит ли это что «Donat Ltd» будет автоматически признана **контролируемой иностранной компанией** в контексте антиофшорного Закона?

Ответ — нет. Оказывается, что для целей определения наличия или отсутствия контроля над иностранной компанией необходимо установить является ли российский владелец иностранной компании налоговым резидентом РФ. Если да, то контроль возможен.

Налоговыми резидентами РФ признаются **физические лица**, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в РФ не прерывается на периоды его выезда за пределы территории РФ для краткосрочного (менее 6 месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья (пункт 2 статьи 207 НК РФ)¹.

Согласно **пункту 1 статьи 246.2 НК РФ**, налоговыми резидентами РФ признаются следующие **организации**:

1) российские организации;

2) иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ в соответствии с международным договором по вопросам налогообложения, — для целей применения этого международного договора;

3) иностранные организации, местом фактического управления которыми является РФ, если иное не предусмотрено международным договором по вопросам налогообложения².

Пример 9.3. Определение наличия контроля над иностранной компанией

Российский гражданин Вова Пончиков является 100%-ным владельцем фирмы «Donat Ltd», зарегистрированной на Каймановых островах.

Вариант А. Вова Пончиков находился на территории РФ 320 дней в текущем календарном году.

Фирма «Donat Ltd» будет признана контролируемой иностранной компанией, так как Вова является налоговым резидентом РФ и ему принадлежит 100% капитала иностранной компании.

Вариант Б. Вова Пончиков жил в Лондоне и приезжал в РФ в общей сложности на 54 дня в текущем календарном году.

¹ Контролируемой иностранной компанией **также признается** иностранная структура без образования юридического лица, контролирующими лицами которой являются организации и (или) физические лица, признаваемые налоговыми резидентами РФ. **Иностранная структура без образования юридического лица** — это организационная форма, созданная в соответствии с законодательством иностранного государства (территории) без образования юридического лица (в частности, фонд, партнерство, товарищество, траст, иная форма осуществления коллективных инвестиций и (или) доверительного управления), которая в соответствии со своим личным законом вправе осуществлять деятельность, направленную на извлечение дохода (прибыли) в интересах своих участников (пайщиков, доверителей или иных лиц) либо иных бенефициаров (абз. 7 пункта 2 статьи 11 НК РФ).

² Подробнее — см. п. 2.13.4 настоящей книги.

Фирма «Donat Ltd» не будет признана контролируемой иностранной компанией, так как Вова не является налоговым резидентом РФ, несмотря на то, что ему принадлежит 100% капитала иностранной компании.

Итак, первый вывод — владелец контролируемой иностранной компании (физическое лицо или организация) обязательно должен быть налоговым резидентом РФ¹.

Предположим теперь, что Вова Пончиков из разбираемых ранее примеров владел на 100 и 50%, а 10 или 5% в капитале иностранной компании. Оказывается, что доля собственности российских резидентов в капитале иностранной компании также очень важна в контексте применимости антиофшорного Закона.

Согласно **пункту 3 статьи 25.13 НК РФ**, контроль над иностранной компанией будет иметь:

1) физическое² или юридическое лицо, доля участия которого в организации составляет более 25 процентов³;

2) физическое⁴ или юридическое лицо, доля участия которого в организации составляет более 10 процентов⁵, при условии, что доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ⁶, в этой организации составляет более 50 процентов.

Такие лица называются «контролирующими лицами».

Пример 9.4. Определение наличия контроля над иностранной компанией

1. Российский гражданин и налоговый резидент РФ Вова Пончиков является 25%-ным владельцем фирмы «Donat Ltd», зарегистрированной

¹ Простое наличие российского гражданства еще не дает его владельцу статус налогового резидента, если речь идет о физическом лице.

² Про супругов и несовершеннолетних детей в этом абзаце не упоминается.

³ В 2015 году — 50%

⁴ Для физических лиц — совместно с супругами и несовершеннолетними детьми

⁵ В 2015 году — 50%

⁶ Для физических лиц — совместно с супругами и несовершеннолетними детьми

на Каймановых островах. Остальные 75% принадлежат налоговым нерезидентам РФ. Вова Пончиков не будет признан контролирующим лицом, а фирма «Donat Ltd» не будет признаваться контролируемой иностранной компанией, поскольку согласно антиофшорному Закону доля российского владельца-резидента должна быть более 25%.

2. Российский гражданин и налоговый резидент Вова Пончиков является 15%-ным владельцем фирмы «Donat Ltd», зарегистрированной на Каймановых островах. Еще 35% капитала фирмы принадлежат налоговым резидентам РФ. Вова Пончиков не будет признан контролирующим лицом, а фирма «Donat Ltd» не будет признаваться контролируемой иностранной компанией, поскольку согласно антиофшорному Закону доля всех российских владельцев-резидентов должна быть более 50%.

3. Российский гражданин и налоговый резидент Вова Пончиков является 10%-ным владельцем фирмы «Donat Ltd», зарегистрированной на Каймановых островах. Еще 45% капитала фирмы принадлежат Роме Бубликову — российскому гражданину и налоговому резиденту РФ.

Вова Пончиков не будет признан контролирующим лицом, так как его доля не превышает 10%. На него, а точнее — на его доходы, не будут распространяться положения антиофшорного Закона.

Рома Бубликов будет признан контролирующим лицом, так как его доля превышает 10% и в совокупности доля налоговых резидентов РФ превышает 50%. Фирма «Donat Ltd» будет признана контролируемой иностранной компанией со стороны Ромы Бубликова. Но в 2015 г. даже Рома Бубликов не будет признан контролирующим лицом, так как на этот год размер доли в капитале для целей применения антиофшорного Закона должен превышать 50%.

Итак, вывод № 2 — доля владельца контролируемой иностранной компании должна быть не менее установленных величин (в 2015 г. не менее 50%).

Участие в капитале иностранной фирмы может быть прямым и косвенным. Определение доли косвенного участия проиллюстрировано в примере 9.5.

Пример 9.5. Определение наличия контроля над иностранной компанией

Российский гражданин и налоговый резидент РФ Вова Пончиков является 40%-ным владельцем фирмы «Donat Ltd», зарегистрированной на Каймановых островах, этой фирме принадлежит 80% в фирме «Bisquit Ltd», зарегистрированной на Кипре. Доля прямого участия Вовы в фирме «Donat Ltd» — 40%, косвенного участия в фирме «Bisquit Ltd» — 32% ($40 \times 80\%$).

ВНИМАНИЕ! Контролирующим лицом организации может быть признано и лицо, не отвечающее признакам, указанным выше, но осуществляющее контроль¹ над организацией в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей (**п. 5 ст. 25.13 НК РФ**). Таким образом, Закон не ограничивает понятие «контроля» лишь определенной долей участия в компании.

Как следует из **пункта 5 статьи 25.13 НК РФ**, контроль над организацией может иметь место не только в силу прямого или косвенного участия в ней, но и иных вариантов оказания влияния на принятие решений, касающихся прибыли организации. Такие обстоятельства, как участие в договоре, предметом которого является управление этой организацией (например, соглашение об оказании услуг номинального директора); отношения в рамках трастового соглашения (декларации), в соответствии с которым акциями компании владеет номинальный акционер в пользу и в интересах определенного лица — бенефициара; отношения в рамках генеральной доверенности, выданной компанией определенному лицу, и др. — также могут явиться основанием для признания лица контролирующим.

Итак, вывод № 3 — контролирующими лицами могут считаться не только титульные владельцы акций (долей) компании, но и бенефициарные владельцы, осуществляющие над ней контроль тем или иным образом².

¹ Осуществлением контроля над организацией признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые такой организацией в отношении распределения полученной организацией прибыли (дохода) после налогообложения в силу прямого или косвенного участия в такой организации, участия в договоре (соглашении), предметом которого является управление этой организацией, или иных особенностей отношений между лицом и организацией и (или) иными лицами.

² Критерии «осуществления контроля» сложно считать полностью определенными. Например, из буквального толкования норм Закона следует, что возможность «осуществления контроля» отсутствует у бенефициаров и учредителей частного фонда, являющегося юридическим лицом (например, на Сейшелах, в Панаме или Лихтенштейне), если согласно учредительным документам фонда они отстранены от участия в принятии решений о распределении прибыли. Очевидно, что подобные сложные моменты до формирования определенной судебной практики могут быть предметом частых споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

9.3. КАК ОПРЕДЕЛЯЕТСЯ ПРИБЫЛЬ КОНТРОЛИРУЕМОЙ ИНОСТРАННОЙ КОМПАНИИ?

9.3.1. КЛАССИФИКАЦИЯ ДОХОДОВ, ВКЛЮЧАЕМЫХ В ПРИБЫЛЬ КОНТРОЛИРУЕМОЙ ИНОСТРАННОЙ КОМПАНИИ

При определении прибыли контролируемой компании для целей антиофшорного Закона учитываются следующие доходы этой компании (п. 4, ст. 309.1 НК РФ):

- 1) дивиденды, полученные этой иностранной компанией;
- 2) доходы, получаемые в результате распределения прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;
- 3) процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации¹;
- 4) доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности. К таким доходам, в частности, относятся платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания, использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса либо использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта;
- 5) доходы от реализации акций (долей) и (или) уступки прав в иностранной организации, не являющейся юридическим лицом по иностранному праву;
- 6) доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок (производными финансовыми инструментами);
- 7) доходы от реализации недвижимого имущества;

¹ Эти доходы могут быть отнесены к доходам от активной деятельности в случае, если извлечение прибыли от таких доходов осуществляется на основании специального разрешения (лицензии) и является основной целью деятельности иностранной компании, являющейся банком в соответствии с законодательством иностранного государства.

8) доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, в том числе доходы от лизинговых операций, за исключением доходов от предоставления в аренду или субаренду морских или воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках;

9) доходы от реализации (в том числе погашения) инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов;

10) доходы от оказания консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также от проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;

11) доходы от услуг по предоставлению персонала;

12) иные доходы, аналогичные доходам, указанным в подпунктах 1–11;

13) прочие доходы.

При этом доходы, указанные в подпунктах 1–12 признаются доходами от **пассивной** деятельности, а доходы, указанные в подпункте 13, признаются доходами от **активной** деятельности.

Обратите особое внимание на то, что доходы от оказания ряда услуг (п. 10, 11 вышеприведенного перечня) признаются доходами от пассивной деятельности, несмотря на то, что предоставление данных услуг может быть основным видом деятельности иностранной компании.

Пример 9.6. *Классификация доходов, получаемых контролируемой иностранной компанией*

Российский гражданин и налоговый резидент РФ Вова Пончиков является 100%-ным владельцем фирмы «Donat Ltd», зарегистрированной на Каймановых островах.

В текущем году фирма получила следующие доходы:

- 1. Арендную плату от торгового комплекса в Москве.*
- 2. Оплату за консультационные услуги, оказанные российским фирмам.*
- 3. Проценты по российским облигациям.*

Все вышеуказанные доходы (включая доходы от услуг) будут классифицированы в качестве пассивных доходов в контексте антиофшорного Закона.

9.3.2. ДВА МЕТОДА ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПРИБЫЛИ КОНТРОЛИРУЕМОЙ ИНОСТРАННОЙ КОМПАНИИ

Прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается величина прибыли (убытка) этой компании до налогообложения **по данным ее финансовой отчетности, составленной в соответствии с личным законом¹** такой компании за финансовый год, если:

1) эта финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту;

2) постоянным местонахождением этой контролируемой иностранной компании является иностранное государство, с которым имеется международный договор РФ по вопросам налогообложения².

При этом прибыль контролируемой иностранной компании рассчитывается **с учетом особенностей, предусмотренных статьей 309.1 НК РФ** (эти особенности объясняются далее в п. 9.3.3).

В остальных случаях, прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается величина прибыли (убытка) этой компании, определенная **по правилам, установленным главой 25 НК РФ, без учета особенностей, предусмотренных статьей 309.1 НК РФ** (за исключением положения абзаца 3 пункта 2 этой статьи о необходимости подтверждения суммы прибыли контролируемой иностранной компании «иными документами» — выписками с расчетных счетов, первичными документами).

Таким образом, Закон предусматривает два варианта определения прибыли контролируемой иностранной компании:

Первый — в случае, когда компания обязана подавать аудированную финансовую отчетность³, а с государством этой компании имеется соглашение об избежании двойного налогообложения. В этом случае прибыль определяется по данным такой отчетности, составленной в соответствии с личным законом (то есть правом страны регистрации) компании с учетом особенностей, предусмотренных **ст. 309.1 НК РФ**.

¹ «Личный закон» юридического лица — это право страны, где учреждено данное юридическое лицо.

² Абзац 1 пункта 1 ст. 309.1 НК РФ.

³ Согласно поправкам, внесенным Федеральным законом № 32-ФЗ от 15.02.2016 г. необходимо не просто аудиторское заключение, а именно то, которое не содержит отрицательного мнения или отказа в выражении мнения.

Второй — в иных случаях. Тогда прибыль контролируемой иностранной компании будет определяться по общим правилам главы **25 НК РФ** на основании предоставленных налогоплательщиком «иных документов, позволяющих определить сумму прибыли».

Пример 9.7. Два метода определения прибыли контролируемой иностранной компании

Российский гражданин и налоговый резидент РФ Вова Пончиков является 100%-ным владельцем фирмы «Donat Ltd», зарегистрированной на Каймановых островах.

*Предположим, что в данной офшорной юрисдикции существует обязательное требование ежегодного аудита. Даже в этом случае прибыль контролируемой иностранной компании не сможет быть рассчитана с учетом особенностей, предусмотренных **ст. 309.1 НК РФ**, поскольку у РФ нет соглашения об избежании двойного налогообложения с Каймановыми островами.*

*Таким образом, прибыль контролируемой иностранной компании будет определяться по общим правилам главы **25 НК РФ** на основании предоставленных налогоплательщиком документов, позволяющих подтвердить доходы и расходы.*

**9.3.3. КОРРЕКТИРОВКИ РАЗМЕРА ПРИБЫЛИ
КОНТРОЛИРУЕМОЙ ИНОСТРАННОЙ
КОМПАНИИ, ИСЧИСЛЕННОЙ ПО ПРАВИЛАМ
ИНОСТРАННОГО ГОСУДАРСТВА**

Если прибыль контролируемой иностранной компании определяется в соответствии с «личным законом» компании, то есть по правилам иностранного государства, она должна быть скорректирована с учетом положений **ст. 309.1 НК РФ**.

Данная статья НК РФ, в частности, предусматривает следующее:

- прибыль (убыток) контролируемой иностранной компании, определенная (ый) по данным финансовой отчетности этой компании подлежит пересчету в рубли по среднему курсу ЦБ РФ за отчетный период¹;
- при определении прибыли контролируемой иностранной компании не учитываются доходы (расходы) этой компании в виде сумм от переоценки ценных бумаг, производных финансовых инструментов по рыночной сто-

¹ Как именно рассчитывается этот средний курс — в НК РФ не уточняется.

ОТВЕТЫ НА ЗАДАЧИ

ГЛАВА 1

Задача 1.1

1. Позиция ФНС России автоматически является позицией всех структурных подразделений Федеральной налоговой службы, в том числе территориальных налоговых инспекций. Таким образом, точка зрения инспектора не может противоречить точке зрения ФНС России, высказанной в Письме.

Однако для налогоплательщика данное письмо не имеет нормативного характера и представляет только информационный интерес.

2. Данное Письмо не будет иметь никакого значения при рассмотрении спора в суде. Нормативный характер имеют только положения НК РФ, на которые ссылается ФНС России в данном Письме.

Задача 1.2

1. **Пунктом 1 ст. 34.2 НК РФ** Министерству финансов РФ предоставлено право издавать письменные разъяснения налогоплательщикам по вопросам применения налогового законодательства. Налогоплательщики обязаны руководствоваться этими разъяснениями. Это позволяет сделать вывод о том, что и налоговые органы также обязаны руководствоваться данными разъяснениями, хотя прямо об этом в НК РФ не говорится.

2. Поскольку суммы доплаты по налогу, пени и налоговых санкций являются для компании несущественными, возможно, имеет смысл уплатить их, чтобы сохранить хорошие отношения с инспекцией, даже если аргументы в пользу позиции налогоплательщика достаточно весомы.

Необходимо учитывать также стоимость судебных издержек и услуг юристов в случае начала арбитражного процесса.

Задача 1.3

1. Положения настоящего закона не могут вступить в силу:

- по истечении одного месяца со дня их официального опубликования (5 февраля) и
- не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу (т. е. уже 1 марта, поскольку дата 1 февраля противоречит предыдущему ограничению).

Таким образом, самая ранняя дата вступления данного закона в силу — **1 марта 2016 г.**

2. Нет, не должна. Положения закона о том, что он вступает в силу с 1 января, автоматически считаются недействительными, и по умолчанию применяются общие правила, указанные в предыдущем пункте.

Задача 1.4

Закон вступит в силу с **1 января 2016 г.**, поскольку ставка налога **понижается**.

Законы, вносящие изменения, которые улучшают положения налогоплательщиков, могут иметь обратную силу, т. е. вступать в действие «задним числом».

Задача 1.5

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

Законы вступают в силу после официального опубликования.

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

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

Задача 1.6

Взаимозависимые лица:

ЗАО «Пончик» и фирма «Баранка» (доля прямого участия — 40%).

Фирмы «Баранка» и «Бублик» (доля прямого участия — 65%).

Фирма «Баранка» и фирма «Сухарик» (доля прямого участия — 50%).

ЗАО «Пончик» и фирма «Бублик» (доля косвенного участия — 26%).

Кроме того, ЗАО «Пончик» и фирма «Сухарик», а также фирмы «Бублик» и «Сухарик» могут быть признаны взаимозависимыми по решению суда.

ГЛАВА 2

Задача 2.1

1. Расчет налога на прибыль ЗАО «Торговый Дом Кота Базилио», тыс. руб.:

Доходы от продажи кормов (без НДС)	10 000
Минус расходы:	
себестоимость кормов (без НДС)	(5000)
амортизация основных средств	(400)
зарплата работникам	(800)
страховые взносы на зарплату работников	(200)
аренда помещения	(1000)
Итого прибыль	2600
Минус убыток прошлого года	(1400)
Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка	1200
Налог на прибыль по ставке 20%	240

2. В данном случае установлена максимальная ставка налога – **20%**.

Налог зачисляется в федеральный бюджет в сумме 24 000 руб. (1 200 000 руб. × 2%) и в бюджет субъекта Российской Федерации в сумме 216 000 руб. (1 200 000 руб. × 18%). Всего — 240 000 руб.

Задача 2.2

Налоговые последствия этих операций для компаний будут следующими.

Для ЗАО «Баранка»:

ЗАО «Баранка» будет вынуждено включить стоимость оргтехники и мебели в налоговую базу по налогу на прибыль, несмотря на то что имущество получено от физического лица — акционера фирмы, доля которого в капитале ЗАО превышает 50%. Дело в том, что имущество было передано третьим лицам до истечения одного года начиная с даты его получения.

Денежные средства, полученные ЗАО «Баранка» от Антона, налогом на прибыль не облагаются, так как на них вышеуказанное одногодичное ограничение не распространяется.

ЗАО «Баранка» должно включить в состав внереализационных доходов остаточную стоимость грузовика (2,5 млн руб.), полученного от ЗАО «Плюшка», так как эта стоимость превышает рыночную стоимость грузовика.

Для ЗАО «Плюшка»:

ЗАО «Плюшка» включит стоимость полученной мебели (40 млн руб.) и денежных средств (50 млн руб.) в налоговую базу по налогу на прибыль, поскольку доля ЗАО «Баранка» в капитале ЗАО «Плюшка» составляет ровно 50% и требования подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ не выполняются.

ЗАО «Плюшка» не сможет включить в свои расходы остаточную стоимость грузовика, переданного безвозмездно.

Для ЗАО «Кекс»:

Налогооблагаемая прибыль ЗАО «Кекс» в результате безвозмездного получения оргтехники и денежных средств не изменится.

Последствия для всех трех фирм

Внереализационные доходы (расходы), млн руб.:

	Февраль	Март
ЗАО «Баранка»	+60	+2,5
ЗАО «Кекс»	0	—
ЗАО «Плюшка»	+90	(0)

Задача 2.3

1. Расчет налога на прибыль ЗАО «Карабас-Барабас», тыс. руб.:

1. Доходы от реализации	20 000
2. Минус расходы, связанные с реализацией:	
стоимость материалов	(4000)
зарплата работникам	(6000)
страховые взносы на зарплату	(1560)
амортизация оборудования	(2440)
аренда помещения	(4200)
3. Итого прибыль от реализации (1 – 2)	(1800)
4. Плюс доходы, не связанные с реализацией (внереализационные доходы):	
проценты по депозиту	100
5. Минус расходы, не связанные с реализацией (внереализационные расходы):	
отрицательная курсовая разница	(50)
6. Итого прибыль от внереализационных операций (4 – 5)	50
7. Прибыль текущего года (3 + 6)	1850
8. Минус убыток прошлого года	(350)
9. Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка (7 – 8)	1500
10. Налог на прибыль по ставке 20%	300

**ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ
НА 1 ЯНВАРЯ 2016 Г., ПО СРАВНЕНИЮ
С 1 ЯНВАРЯ 2015 Г.**

ВНИМАНИЕ! ДАННОЕ ИЗДАНИЕ КНИГИ СДЕЛАНО С УЧЕТОМ ВСЕХ НИЖЕПЕРЕЧИСЛЕННЫХ ИЗМЕНЕНИЙ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

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

С 1 января 2016 года

Пени за просрочку уплаты налога возросли

Это связано с тем, что пени за несвоевременное перечисление налога зависят от ставки рефинансирования. С 2016 года ЦБ РФ не устанавливает ее самостоятельное значение: она равна ключевой ставке, которая составляет 11%. Ставка рефинансирования была меньше — 8,25%.

Решение ЦБ РФ уравнивать ставки повлияет и на другие суммы, выплата которых связана с нарушением норм НК РФ как налогоплательщиком, так и налоговым органом. Например, ставка рефинансирования используется при определении процентов, начисляемых на сумму задолженности, когда налогоплательщику предоставляется отсрочка или рассрочка уплаты налога по отдельным основаниям. Исходя из этой же ставки рассчитывается размер процентов, которые налоговый орган должен перечислить налогоплательщику, если инспекция неправомерно заблокировала счет организации в банке.

За непредставление в срок ежеквартального расчета по НДСЛ налоговому агенту грозит штраф

В соответствии с п. 1.2 ст. 126 НК РФ за каждый полный или неполный месяц нарушения установленного срока подачи расчета по исчисленным и удержанным суммам НДСЛ взывается 1000 руб.

За опоздание с подачей расчета по НДС/Л счет налогового агента могут «заморозить»

Налоговый орган вправе принять решение о приостановлении операций по счетам в банке и переводов электронных денежных средств в том случае, если расчет исчисленных и удержанных сумм НДС/Л не представлен в течение 10 дней после окончания установленного срока (п. 3.2 ст. 76 НК РФ).

За каждый поданный документ с недостоверными сведениями налоговый агент заплатит 500 руб.

Освобождение от ответственности возможно, если налоговый агент представит уточненные документы в инспекцию до того, как узнает, что она обнаружила недостоверность поданных сведений (ст. 126.1 НК РФ). Ранее взыскание штрафа по п. 2 ст. 126 НК РФ за подачу недостоверных справок 2-НДС/Л вызывало споры.

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

С 1 января 2016 года

Больше компаний могут применять заявительный порядок возмещения НДС, не подавая гарантию

С 10 млрд до 7 млрд руб. снижена совокупная сумма налогов, при достижении которой можно использовать заявительный порядок возмещения НДС, не представляя банковскую гарантию (пп. 1 п. 2 ст. 176.1 НК РФ). Изменения действуют с возмещения по декларациям за периоды с I квартала 2016 года.

Напомним, налогоплательщики вправе применять заявительный порядок, если соблюден ряд условий, которые касаются суммы налогов за определенный период и времени, в течение которого существует организация.

Если требования не соблюдены, то налогоплательщик все же может использовать заявительный порядок, но для этого необходимо представить банковскую гарантию. Специальные положения о применении этого порядка установлены для резидентов территории опережающего социально-экономического развития и резидентов свободного порта Владивосток.

Для подтверждения нулевой ставки НДС контрактом признаются один или несколько документов

Контракт может состоять как из одного документа, подписанного сторонами, так и из ряда документов, которые свидетельствуют о том, что участники достигли соглашения по всем существенным условиям сделки. Эти положения появились в п. 19 ст. 165 НК РФ.

Если представляется комплект документов, то в нем должны содержаться сведения о предмете, участниках и условиях сделки (в том числе о ее цене и сроках исполнения).

До 2016 года в НК РФ не было указано, каким может быть контракт для подтверждения нулевой ставки НДС. Минфин считал, что контракт должен быть заключен в соответствии с ГК РФ. Поскольку ведомство ссылалось на положения о форме договора и акцептовании, вероятно, оно допускало, что налогоплательщик вправе представить контракт и как единый документ, и как ряд документов. Суды такой подход поддерживали.

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

С 1 января 2016 года

Работодатели должны ежеквартально отчитываться по НДФЛ

Налоговые агенты обязаны в течение месяца, следующего за первым кварталом, полугодием и девятью месяцами, подавать в инспекцию расчет исчисленных и удержанных сумм НДФЛ (п. 2 ст. 230 НК РФ). Расчет за год подается не позднее 1 апреля следующего года.

В расчете отражается обобщенная информация по всем физлицам: суммы начисленных и выплаченных им доходов, предоставленные им вычеты, исчисленные и удержанные суммы налога, а также другие данные, которые нужны для определения суммы НДФЛ. ФНС утвердила форму 6-НДФЛ, по которой подается расчет, порядок ее заполнения, а также формат представления в электронной форме.

Расчет подается в электронной форме. Однако если число физлиц, получивших доходы от налогового агента за год, составляет до 25 человек, то он может направить этот документ на бумажном носителе (абз. 7 п. 2 ст. 230 НК РФ). Следует

**Полную и самую актуальную версию
этой и всех остальных книг
Сергея Молчанова
скачивайте на сайте**

www.molchanov.biz

В бесплатном релизе

**Вы сможете ознакомиться
со структурой данной книги
и других книг Сергея Молчанова,
а также посмотреть содержание
основных глав книг Сергея Молчанова**