



Сергей
Молчанов

НАЛОГИ 2017

РАСЧЕТ И ОПТИМИЗАЦИЯ

9 - е ИЗДАНИЕ
ПЕРЕРАБОТАННОЕ И ДОПОЛНЕННОЕ



доступно • быстро • эффективно



ИЗДАТЕЛЬСТВО  ПИТЕР® ПРЕДСТАВЛЯЕТ

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

Анализ и контроль затрат, бюджеты
и ценообразование



ХИТ ПРОДАЖ ПО ДАННОЙ ТЕМЕ
ПРОДАНО БОЛЕЕ 20 000 ЭКЗЕМПЛЯРОВ

ИЗДАТЕЛЬСТВО  ПИТЕР® ПРЕДСТАВЛЯЕТ

С. С. Молчанов

«Бухгалтерский учет за 14 дней»

Самая популярная книга
по бухгалтерскому учету в России

Анализ и контроль затрат, бюджеты
и ценообразование



ХИТ ПРОДАЖ ПО ДАННОЙ ТЕМЕ
ПРОДАНО БОЛЕЕ 200 000 ЭКЗЕМПЛЯРОВ

Сергей
Молчанов

НАЛОГИ

РАСЧЕТ и ОПТИМИЗАЦИЯ

9-е издание
ПЕРЕРАБОТАННОЕ И ДОПОЛНЕННОЕ



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

2017

ББК 67.622.2

УДК 336.226

М76

Молчанов С.

М76 **Налоги. Расчет и оптимизация. 9-е изд., перераб. и доп. — СПб.: Питер, 2017. — 544 с.: ил. — (Серия «Бухгалтеру и аудитору»).**

ISBN 978-5-496-00352-0

Это выбор практичных людей, ценящих качество и свое время. Приобретая данную книгу, вы получаете развернутый курс по всем основным налогам, с подробным анализом принципов их расчета и минимизации. В тексте книги учтены самые последние изменения в НК РФ.

Книга сделана по концепции «три в одном» (теория, примеры и кейсы с решениями и подробными комментариями). Полнота охвата материала сочетается с четкой логикой его подачи и доступностью изложения.

Девять разделов (включая специальные разделы по акциям, налогообложению иностранных представительств, налоговому планированию, оптимизации и офшорному бизнесу), более 200 примеров и 90 налоговых кейсов с решениями позволяют использовать книгу также в качестве универсального справочника для бухгалтеров, менеджеров и руководителей организаций.

Новый раздел посвящен подробному разбору положений «антиофшорного» законодательства.

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

ББК 67.622.2

УДК 336.226

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

ISBN 978-5-496-00352-0

© ООО Издательство «Питер», 2017

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>	<i>32</i>
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	40
2.1.5. Состав внереализационных доходов и расходов	40
2.1.6. Доходы, не облагаемые налогом на прибыль	43
2.1.7. Расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль	45
2.2. Момент признания доходов. Кассовый метод и Метод начисления. Определение суммы доходов от реализации	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 и оценку квалификации работников.	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.	140
2.9.3. Списание дебиторской задолженности.	141
2.10. Определение прибыли от реализации имущества.	144
2.11. Уменьшение текущей прибыли на величину убытков прошлых лет. Сроки представления отчетности и уплаты налога.	147
2.11.1. Определение суммы убытка прошлых лет при расчете налогооблагаемой прибыли.	147
2.11.2. Представление налоговой декларации и уплата налога на прибыль.	149
2.12. Налогообложение прибыли и доходов иностранных юридических лиц, осуществляющих свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства.	150
2.12.1. Понятие «постоянное представительство иностранного юридического лица».	150
2.12.2. Деятельность вспомогательного и подготовительного характера.	152
2.12.3. Ситуации, в которых постоянное представительство не возникает.	154
2.12.4. Зависимые агенты.	155
2.12.5. Налогообложение постоянных представительств иностранных юридических лиц. Ставки налога на прибыль.	156
2.12.6. Ставки налога. Уплата налога и сроки представления отчетности.	158
2.13. Налогообложение доходов иностранных юридических лиц из источников в Российской Федерации в случаях, когда постоянное представительство в Российской Федерации не возникает.	159
2.13.1. Ставки налога для различных видов доходов иностранных организаций из источников в Российской Федерации.	159
2.13.2. Порядок удержания налога и сроки его уплаты в бюджет. Случаи, в которых удержание налога не производится.	163
2.13.3. Использование международных договоров (соглашений) об избежании двойного налогообложения в целях снижения налога на доходы.	164

2.13.4. Присвоение иностранным организациям статуса налоговых резидентов РФ	165
<i>Задачи</i>	170
Глава 3. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС) И АКЦИЗЫ	
3.1. Сущность НДС. Плательщики налога. Освобождение от НДС	184
3.1.1. Сущность налога на добавленную стоимость	184
3.1.2. Налоговый период по НДС. Сроки представления отчетности, уплаты и возмещения налога	186
3.1.3. Плательщики НДС	188
3.1.4. Получение права на освобождение от обязанностей плательщика НДС	188
3.1.5. Операции, освобождаемые от НДС	190
3.2. Определение места реализации товаров (работ, услуг) для целей НДС	192
3.2.1. Критерии определения места реализации для товаров	192
3.2.2 Критерии определения места реализации для услуг.	193
3.3. «Исходящий» НДС с реализации в Российской Федерации: момент возникновения, ставки налога	196
3.3.1. Объект обложения НДС.	196
3.3.2. Момент возникновения «исходящего» НДС.	196
3.3.3. Момент возникновения «исходящего» НДС при передаче товаров безвозмездно, при получении авансовых платежей.	197
3.3.4. Ставки налога применительно к реализации в Российской Федерации	198
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	199
3.4.1. Определение стоимости товаров (работ, услуг), реализованных в Российской Федерации, для целей расчета НДС	199
3.4.2. Исчисление и уплата НДС с полученных авансов	200
3.4.3. Исчисление НДС с процентов, полученных по товарным кредитам, облигациям и векселям	200
3.5. Вычеты «входящего» НДС. Общие правила	202
3.5.1. Понятие вычета «входящего» НДС.	202
3.5.2. Общие условия вычета «входящего» НДС	203
3.5.3. Почему для вычетов НДС важен характер использования приобретенных ресурсов?.	204
3.6. Вычеты «входящего» НДС в отдельных ситуациях	205
3.6.1. Приобретение товаров (работ, услуг) за наличный расчет.	206
3.6.2. Вычет НДС, уплаченного на таможне	206
3.6.3. Вычет НДС при возврате товаров либо при отказе от выполненных работ (услуг)	207
3.6.4. Вычеты НДС по нормируемым расходам	207

3.6.5. Вычеты НДС по командировочным расходам.	207
3.6.6. Вычеты НДС по работам (услугам), выполненным (оказанным) иностранными юридическими лицами	208
3.6.7. Вычеты НДС при аренде муниципального или государственного имущества	208
3.6.8. Вычеты НДС при зачете взаимных требований	209
3.6.9. Вычеты НДС при использовании имущества в расчетах с поставщиками.	209
3.6.10. Вычеты «входящего» НДС по авансам, выданным поставщикам. . .	210
3.6.11. Вычеты «входящего» НДС при наличии облагаемых и не облагаемых налогом операций	211
3.7. Восстановление «входящего» НДС, ранее принятого к вычету	214
3.7.1. Восстановление «входящего» НДС.	214
3.7.2. Порядок восстановления «входящего» НДС. Расчет суммы НДС к восстановлению	215
3.7.3. Восстановление «входящего» НДС по объектам недвижимости . . .	217
3.8. Нулевая ставка НДС. Экспортные операции	219
3.8.1. Экспорт. Общие положения.	219
3.8.2. Исчисление «исходящего» НДС по экспортным операциям	219
3.8.3. Документы, подтверждающие экспорт	221
3.8.4. Применение ставок 10 и 18% по неподтвержденному экспорту . . .	221
3.8.5. Вычет «входящего» НДС по экспортным операциям	221
3.8.6. Начисление пени на сумму НДС в результате неподтверждения экспорта	224
3.8.7. Экспорт работ (услуг)	224
3.9. Особые случаи исчисления НДС	225
3.9.1. Исчисление НДС при продаже имущества	225
3.9.2. Исчисление НДС при выполнении строительно-монтажных работ. . .	226
3.9.3. НДС при использовании произведенных товаров (работ, услуг) для собственных нужд предприятия, при раздаче товаров в рекламных целях.	228
3.9.4. Исчисление НДС при уступке права требования	229
3.9.5. Исчисление НДС при посреднических операциях	230
3.9.6. Исчисление НДС при импорте товаров	232
3.9.7. Исчисление НДС при осуществлении расчетов с иностранными юридическими лицами.	234
3.10. Счета-фактуры	236
3.10.1. Обычные счета-фактуры.	236
3.10.2. Счета фактуры, используемые для оформления авансовых платежей	237
3.10.3. Корректировочные счета-фактуры.	239

3.11. Акцизы	243
3.11.1. Сущность акцизов. Дата реализации подакцизных товаров. Налоговый период по акцизам. Плательщики акцизов	243
3.11.2. Подакцизные товары	245
3.11.3. Налогооблагаемые операции	246
3.11.4. Операции, освобождаемые от акцизов	249
3.11.5. Особенности взимания акцизов при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации	250
3.11.6. Ставки акцизов	253
3.11.7. Порядок отнесения сумм акциза на стоимость подакцизных товаров или на расходы	257
3.11.8. Налоговые вычеты и расчет суммы акциза, подлежащей уплате или возврату	258
3.11.9. Сроки и порядок уплаты акцизов	261
3.11.10. Порядок возмещения сумм акциза	263
<i>Задачи</i>	265
Глава 4. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ	
4.1. Экономическое содержание. Плательщики. налоговый и отчетный периоды. Ставки налога.	271
4.1.1. Понятие налога на доходы физических лиц	271
4.1.2. Налоговый период по НДФЛ	272
4.1.3. Понятия «резидент» и «нерезидент»	273
4.1.4. Налоговые ставки по НДФЛ	275
4.2. Исчисление НДФЛ с доходов, облагаемых по базовой ставке 13%. Общие принципы.	276
4.3. Доходы, облагаемые по ставке 13%. Формы получения. Моменты признания в налоговых целях.	277
4.3.1. Состав обычных доходов, облагаемых по ставке 13%	277
4.3.2. Формы получения и даты признания доходов	278
4.4. Доходы, не подлежащие налогообложению. общая характеристика	281
4.4.1. Доходы, не подлежащие налогообложению. Общая характеристика	281
4.4.2. Доходы, не подлежащие налогообложению. Компенсационные выплаты	284
4.5. Стандартные налоговые вычеты. Условия применения	288
4.6. Социальные налоговые вычеты. Расходы граждан на благотворительность, обучение и лечение	290
4.6.1. Порядок социальных налоговых вычетов и порядок их предоставления	290
4.6.2. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на благотворительные цели	292
4.6.3. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на обучение самого налогоплательщика и его детей	293

4.6.4. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на лечение налогоплательщика, его супруги, детей и родителей.	295
4.6.5. Подробнее о социальном вычете по личным расходам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, добровольного пенсионного страхования и добровольного страхования жизни.	296
4.6.6. Подробнее о социальном вычете по личным расходам граждан на независимую оценку своей квалификации	297
4.7. Имущественные вычеты, предоставляемые при продаже личного имущества и приобретении жилья	299
4.7.1. Имущественные налоговые вычеты	299
4.7.2. Порядок определения налогооблагаемого дохода при продаже имущества (текущие правила)	299
4.7.3. Новые правила для объектов недвижимости, приобретенных после 1 января 2016 года	303
4.7.4. Вычет на новое строительство (приобретение) жилья.	303
4.8. Профессиональные налоговые вычеты. Условия их предоставления	308
4.8.1. Предоставление профессиональных налоговых вычетов	308
4.8.2. Вычеты по гражданско-правовым договорам	308
4.8.3. Вычеты, предоставляемые индивидуальным предпринимателям.	309
4.8.4. Вычеты по авторским договорам и вознаграждениям, по договорам на создание (исполнение) произведений науки, литературы и искусства	310
4.9. Применение ставки 35%. Проценты по банковским вкладам. Материальная выгода по займам.	312
4.9.1. Доходы, облагаемые по специальным ставкам	312
4.9.2. Исчисление налога с процентов по банковским вкладам	313
4.9.3. Исчисление налога с материальной выгоды по займам.	315
4.10. Налогообложение подарков, призов и материальной помощи	319
4.10.1. Налогообложение обычных подарков, полученных от организаций и предпринимателей	319
4.10.2. Налогообложение призов и выигрышей рекламного характера	320
4.10.3. Налогообложение материальной помощи и оплаты лекарств	321
4.11. Налогообложение страховых выплат	321
4.11.1. Обязательное страхование	321
4.11.2. Добровольное имущественное страхование.	321
4.11.3. Добровольное медицинское страхование	323
4.11.4. Негосударственное пенсионное обеспечение	323
4.11.5. Добровольное пенсионное страхование	324
4.11.6. Добровольное страхование жизни.	325
4.12. Налогообложение операций с ценными бумагами.	326
4.13. Исчисление налога с дивидендов	327

4.14. Налогообложение доходов нерезидентов. избежание двойного налогообложения	329
4.14.1. Налогообложение доходов нерезидентов	329
4.14.2. Избежание двойного налогообложения	330
4.15. Уплата НДФЛ индивидуальными предпринимателями.	331
4.16. Удержание и уплата налога в бюджет. Налоговая декларация. Сведения от работодателей	334
4.16.1. Особенности исчисления и порядок уплаты налога в отношении отдельных видов доходов	334
4.16.2. Правила удержания и уплаты НДФЛ налоговыми агентами	335
4.16.3. Справки и сведения, представляемые налоговыми агентами.	337
4.16.4. Налоговая декларация. Сроки уплаты (возврата) НДФЛ.	338
4.17. Инвестиционные налоговые вычеты	340
4.17.1. Индивидуальные инвестиционные счета.	340
4.17.2. Первый тип (тип А) инвестиционного вычета	341
4.17.3. Второй тип (тип Б) инвестиционного вычета	342
4.17.4. Инвестиционный вычет, связанный с реализацией ценных бумаг.	343
ОТВЕТЫ НА КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ	345
<i>Задачи</i>	<i>347</i>
Глава 5. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ	
5.1. Виды страховых взносов. Плательщики страховых взносов	354
5.1.1. Виды страховых взносов	354
5.1.2. Плательщики страховых взносов	356
5.1.3. Особенности начисления взносов на выплаты иностранным гражданам	358
5.2. Объект обложения страховыми взносами у работодателей. База для начисления и тарифы страховых взносов для работодателей.	360
5.2.1. Объект обложения страховыми взносами у работодателей	360
5.2.2. Выплаты, не подлежащие обложению страховыми взносами	361
5.2.3. Порядок расчета базы по страховым взносам для работодателей	364
5.2.4. Тарифы и расчет страховых взносов работодателями	365
5.3. Сроки уплаты и предоставление отчетности по страховым взносам работодателями.	367
5.3.1. Расчетный и отчетный периоды. Сроки предоставления отчетности	367
5.3.2. Порядок исчисления и сроки уплаты страховых взносов	369
5.3.3. Исчисление и уплата страховых взносов филиалами юридических лиц.	371
5.4. Выплаты по авторским договорам. определение базы для начисления страховых взносов.	372

5.5. Исчисление и уплата страховых взносов индивидуальными предпринимателями и приравненными к ним лицами	373
5.5.1. Тарифы страховых взносов для индивидуальных предпринимателей	373
5.5.2. Порядок исчисления и уплаты страховых взносов индивидуальными предпринимателями	376
5.6. Разграничение полномочий между ФНС России и государственными внебюджетными фондами по администрированию страховых взносов	376
<i>Задачи</i>	378
 Глава 6. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	
6.1. Налог на имущество организаций	382
6.1.1. Плательщики налога на имущество организаций	382
6.1.2. Объекты налогообложения, порядок расчета налога	383
6.2. Транспортный налог.	387
6.2.1. Плательщики транспортного налога.	387
6.2.2. Объекты обложения транспортным налогом	387
6.2.3. Расчет транспортного налога	388
6.2.4. Порядок уплаты транспортного налога.	390
6.3. Упрощенная система налогообложения.	390
6.3.1. Понятие упрощенной системы налогообложения.	390
6.3.2. Порядок перехода к упрощенной системе налогообложения	392
6.3.3. Объекты налогообложения.	394
6.3.4. Определение доходов и расходов при применении упрощенной системы налогообложения	395
6.3.5. Расчет единого налога	398
6.3.6. Патентная система налогообложения	400
6.3.7. Сроки уплаты единого налога	402
6.4. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	404
6.4.1. Сущность единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД).	404
6.4.2. Виды предпринимательской деятельности, подлежащие обложению ЕНВД	407
6.4.3. Объект обложения ЕНВД. Расчет вмененного дохода.	409
6.4.4. Применение поправочных коэффициентов	411
6.4.5. Порядок уплаты единого налога.	412
<i>Задачи</i>	414

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	419
7.1.1. Порядок учета юридических и физических лиц в налоговых органах	419
7.1.2. Идентификационный номер налогоплательщика	421
7.1.3. Ответственность, предусмотренная НК РФ за нарушение сроков и уклонение от постановки на учет в налоговых органах	422
7.2. Налоговые декларации: представление, Исправления	422
7.2.1. Представление налоговой декларации	422
7.2.2. Внесение исправлений в налоговые декларации	424
7.2.3. Ответственность, предусмотренная НК РФ за нарушение сроков подачи налоговых деклараций	426
7.2.4. Налоговые санкции за нарушение правил учета доходов и расходов	427
7.3. Уплата и возврат налога	428
7.3.1. Прекращение обязанности по уплате налога	428
7.3.2. Налоговые санкции за неуплату (неудержание, неперечисление налога)	430
7.3.3. Взыскание пени за просрочку уплаты налога	430
7.3.4. Зачет или возврат излишне уплаченных сумм налога	432
7.4. Налоговые проверки. Порядок взыскания налогов, пеней и штрафов	433
7.4.1. Камеральные налоговые проверки	433
7.4.2. Выездные налоговые проверки	435
7.4.3. Действия налоговых органов в ходе выездных налоговых проверок	438
7.4.4. Оформление результатов налоговых проверок и принятие решения по ним	439
7.4.5. Взыскание налоговых санкций	444
7.4.6. Срок давности привлечения к ответственности	445
7.4.7. Санкции за нарушение требований, установленных НК РФ в отношении налоговых проверок	445
7.5. Порядок обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц	447
<i>Задачи</i>	449
Глава 8. НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ И ОПТИМИЗАЦИЯ. ОФШОРНЫЙ БИЗНЕС	
8.1. Сущность и общая характеристика методов налоговой оптимизации	453
8.1.1. Оптимизация налогообложения	453
8.1.2. Методы оптимизации налогообложения	454
8.2. Учетная политика организации для целей налогообложения	455
8.2.1. Трудности формирования правильной учетной политики	455

8.2.2. Выбор метода определения доходов и расходов	456
8.2.3. Перечень прямых расходов и порядок их распределения на остатки незавершенного производства.	457
8.2.4. Выбор способа начисления амортизации, закрепление права списывать до 30% первоначальной стоимости основных средств и применять повышающие коэффициенты	459
8.2.5. Выбор метода списания сырья, материалов, покупных товаров	460
8.2.6. Создание различных резервов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль	460
8.2.7. Порядок распределения налога между обособленными подразделениями	461
8.2.8. Пример учетной политики организации в целях налогообложения. .	463
8.3. Некоторые способы оптимизации налога на прибыль.	465
8.3.1. Реализация продукции (товаров) через организацию, применяющую упрощенную систему налогообложения	465
8.3.2. Перенесение прибыли в организацию, применяющую упрощенную систему налогообложения, через договоры на оказание услуг.	466
8.3.3. Присоединение убыточной организации	467
8.3.4. Создание консолидированной группы налогоплательщиков.	468
8.3.5. Критерии отбора налогоплательщиков на проведение выездных налоговых проверок.	473
8.4. Офшорный бизнес	475
8.4.1. Что такое офшор и зачем его регистрировать?	475
8.4.2. Характерные черты офшорных компаний	478
8.4.3. Офшорная география.	482
8.4.4. Выбор банка для хранения средств офшорной компании и личных сбережений ее владельца	484
8.4.5. Как выбирать местоположение офшора	486
8.4.6. Как поставить задачу по разработке офшорной схемы перед консультантами	487
8.4.7. Антиофшорное регулирование	489
<i>Задачи</i>	<i>494</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	496
9.2. Что такое «контролируемая иностранная компания» и кто признается «контролирующими лицами» иностранных компаний?	497
9.3. Как определяется прибыль контролируемой иностранной компании?	502
9.3.1. Классификация доходов, включаемых в прибыль контролируемой иностранной компании	502
9.3.2. Два метода определения прибыли контролируемой иностранной компанияи.	504

9.3.3. Корректировки размера прибыли контролируемой иностранной компании, исчисленной по правилам иностранного государства . . .	505
9.3.4. Минимальный размер прибыли от контролируемых иностранных компаний, учитываемый при налогообложении в РФ	507
9.3.5. Распределение прибыли контролируемой иностранной компании между российскими контролирующими лицами.	507
9.3.6. Зачет суммы налога, уплаченного за границей контролируемой иностранной компанией	509
9.3.7. Налогообложение имущества, полученного при ликвидации иностранной организации	510
9.4. В каких случаях прибыль контролируемой иностранной компании освобождается от налогообложения?	511
9.5. О чем, в какой форме и в какие сроки налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы в связи с принятием антиофшорного Закона? .	517
9.5.1. О чем налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы? .	517
9.5.2. В какой форме производится уведомление налоговых органов?	518
9.5.3. В какой форме производится уведомление налоговых органов?	520
9.5.4. Признание налогоплательщика, не направившего уведомление, контролирующим лицом иностранной организации.	521
9.6. Ответственность за нарушение антиофшорного законодательства	522
9.6.1. Налоговые штрафы и санкции за нарушение антиофшорного законодательства	522
9.7. Влияние антиофшорного закона на соглашения об избежании двойного налогообложения	524
9.8. Требования к раскрытию операций по счетам российских граждан в иностранных банках	528
Ответы на задачи	531
Глава 1	531
Глава 2	533
Глава 3	548
Глава 4	554
Глава 5	563
Глава 6	568
Глава 7	572
Глава 8	578
Изменения в налоговом законодательстве на 1 января 2017 г., по сравнению с 1 января 2016 г.	580

**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**

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**.

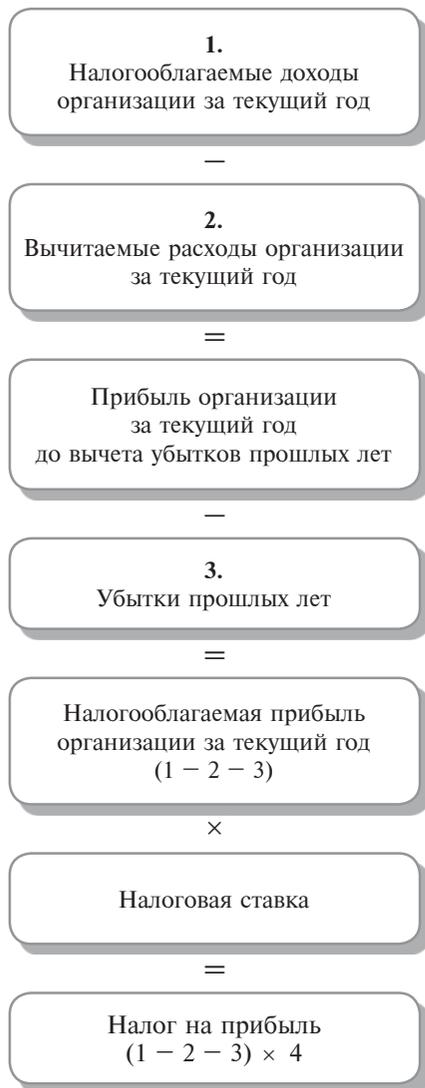


Схема 2.1. Базовая схема расчета налога на прибыль

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.

До 1 января 2017 года размер переносимого убытка прошлых лет не был ограничен (естественно, он не мог быть больше текущей прибыли организации). С 1 января 2017 года размер переносимого убытка по налогу на прибыль времен-

но ограничивается, а именно: в отчетные и налоговые периоды с **1 января 2017 года по 31 декабря 2020 года** базу нельзя уменьшать на сумму убытков прошлых периодов больше, чем на **50%** (п. 2.1 ст. 283 НК РФ)¹. Данное изменение касается убытков, понесенных за налоговые периоды, начинающиеся с 1 января 2007 года.

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

4. Ставка налога.

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

Федеральная часть ставки является фиксированной и не может быть понижена.

Размер ставки, по которой налог зачисляется в бюджет субъектов Российской Федерации, может быть понижен этими субъектами в законодательном порядке. При этом минимальная региональная ставка не может быть установлена на уровне ниже **12,5%** (до 01.01.2017 г. — 13,5%).

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

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

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

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

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

² До **01.01.2017 г.** федеральная часть составляла **2%**, региональная — **18%**.

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	
<p>ЗАО «Винни-Пятачок» занимается продажей меда, который закупается на пасаках Алтайского края. Выручка от продажи меда в текущем году составила 1 000 000 руб. Себестоимость проданного меда — 500 000 руб.</p> <p>Расходы ЗАО включают в себя: зарплату персонала и начисленные на нее страховые взносы во внебюджетные фонды (далее — страховые взносы) — 100 000 руб.;</p> <p>плату за аренду торговых помещений — 200 000 руб.</p> <p>В прошлом году ЗАО получило налоговый убыток в сумме 40 000 руб.</p>	
<p>Ставка налога на прибыль равна 20%. Расчет налога на прибыль ЗАО «Винни-Пятачок», руб.:</p>	
Доходы от продажи меда	1 000 000
Минус расходы:	
себестоимость меда	(500 000)
зарплата работников	(100 000)
аренда помещения	(200 000)
Итого прибыль	200 000
Минус убыток прошлого года	(40 000)
Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка	160 000
Налог на прибыль по ставке 20%	32 000
<p>В данном случае установлена максимальная ставка налога — 20%. Налог зачисляется в федеральный бюджет в сумме 4800 руб. (160 000 руб. × 3%) и в бюджет субъекта Российской Федерации в сумме 27 200 руб. (160 000 руб. × 17%). Всего — 32 000 руб.</p>	

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

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

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

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

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

- проценты по долговым обязательствам любого вида, в том числе проценты, начисленные по ценным бумагам;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки валютных ценностей (за исключением выданных/полученных авансов и ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте);
- расходы по формированию резерва сомнительных долгов (для налогоплательщиков, применяющих метод начисления);
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции;
- штрафы, пени, иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;
- убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде¹;

¹ Если не определен точный период возникновения таких убытков.

- потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций;
- убытки по сделкам уступки права требования;
- недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены.

Основные виды внереализационных доходов и расходов будут подробно рассмотрены далее.

Важнейшие промежуточные выводы:

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

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

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

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

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

- **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**.

Уплата авансовых платежей по налогу на прибыль за конкретный месяц производится не позднее **28-го числа** следующего месяца.

Суммы авансовых платежей определяются согласно правилам, установленным в **ст. 286, 287 НК РФ**.

Сумма платежа по налогу на прибыль определяется как сумма налога, рассчитанная за весь год, **за минусом** всех ранее внесенных авансовых платежей по налогу.

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 2.73. 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 2.74. 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 2.75. 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»;

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

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, 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 2.76. 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 2.77. 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.

ЗАДАЧИ

Задача 2.1. Цель: научиться составлять базовый расчет по налогу на прибыль

ЗАО «Торговый дом Кота Базилио» занимается продажей кормов для кошек и собак. Выручка от продажи кормов в текущем году составила 11,8 млн руб. (в том числе НДС — 1,8 млн руб.). Себестоимость проданных кормов — 5,9 млн руб. (в том числе НДС — 0,9 млн руб.). Прочие расходы ЗАО включают в себя:

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

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

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

Задача 2.2. Цель: научиться определять прибыль от операций безвозмездного получения имущества

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

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

1. В феврале текущего года ЗАО «Баранка» получило от Антона безвозмездно оргтехнику рыночной стоимостью 20 млн руб., мебель рыночной стоимостью 40 млн руб. и денежные средства на сумму 100 млн руб.

2. В том же месяце ЗАО «Баранка» безвозмездно передало полученную оргтехнику ЗАО «Кекс», а мебель — ЗАО «Плюшка». Кроме того, каждой компании было передано безвозмездно 50 млн руб.

3. В марте текущего года ЗАО «Баранка» получило от ЗАО «Плюшка» грузовик рыночной стоимостью 2 млн руб. Первоначальная стоимость грузовика в налоговом учете ЗАО «Плюшка» — 5 млн руб., накопленный износ — 2,5 млн руб.

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

Задача 2.3. Цель: научиться составлять базовый расчет по налогу на прибыль

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

Продано игрушек на сумму 20 млн руб.

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

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

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

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

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

1. Составьте расчет по налогу на прибыль ЗАО «Карабас-Барабас» и определите сумму налога, исходя из ставки 20%.

Расчет сделайте по следующей форме:

1. Доходы от реализации.
2. Минус расходы, связанные с реализацией (по видам расходов).
3. Итого прибыль от реализации (п. 1 – п. 2).
4. Плюс доходы, не связанные с реализацией (внереализационные доходы).
5. Минус расходы, не связанные с реализацией (внереализационные расходы).
6. Итого прибыль от внереализационных операций (п. 4 – п. 5).
7. Прибыль текущего года (п. 3 + п. 6).
8. Минус налоговый убыток прошлого года.
9. Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка (п. 7 – п. 8).
10. Налог на прибыль по ставке 20%.

2. Рассчитайте суммы налога, зачисляемые в федеральный и региональный бюджеты.

Задача 2.4. Цель: научиться классифицировать доходы и расходы компании для целей налогообложения прибыли

ЗАО «Буренка из Масленкина» производит мороженое. ЗАО использует метод начисления для признания доходов и является плательщиком НДС.

Классифицируйте указанные ниже доходы и расходы ЗАО на следующие группы:

1. **Доходы и расходы, связанные с реализацией.** (Подразделите расходы на прямые и косвенные.)
2. **Внереализационные доходы и расходы.**
3. **Доходы и расходы, не учитываемые при налогообложении:**
 - 1) доходы (без НДС) от сдачи в аренду части склада другой компании;
 - 2) дивиденды, уплаченные акционерам ЗАО;
 - 3) стоимость молока, полученного безвозмездно не от акционера ЗАО;
 - 4) проценты, начисленные по банковскому кредиту, взятому на закупку нового оборудования;
 - 5) амортизация линии для производства мороженого;
 - 6) аванс, полученный от покупателя за партию еще не отгруженного мороженого;
 - 7) штрафы и санкции, уплаченные в бюджет;
 - 8) положительная курсовая разница от переоценки средств на валютном счете;
 - 9) выручка (без НДС) от продажи грузовика;
 - 10) остаточная стоимость проданного грузовика;
 - 11) аванс, перечисленный поставщику за молоко;
 - 12) кредит, полученный от банка;
 - 13) зарплата рабочим морозильного цеха;
 - 14) страховые взносы, начисленные на зарплату директора;
 - 15) авансовый платеж за годовую аренду производственных помещений;
 - 16) платеж за аудиторские услуги;
 - 17) оборудование, полученное безвозмездно от акционера ЗАО (доля участия — 50%);
 - 18) оплата отдыха бухгалтера ЗАО в Турции;
 - 19) подарки сотрудникам ЗАО на Новый год;
 - 20) оплата членского взноса в организацию производителей мороженого;
 - 21) передача материалов в виде вклада в уставный капитал дочернего предприятия;
 - 22) передача мороженого на реализацию по договору комиссии;
 - 23) выручка от продажи мороженого (без НДС);
 - 24) НДС, полученный от покупателей;
 - 25) налог на прибыль, уплаченный в бюджет;
 - 26) премия производственным рабочим за результаты труда по итогам года;
 - 27) оплата подписки для работников на журнал «Семь дней»;
 - 28) оплата питания производственных рабочих (согласно положениям коллективного договора);
 - 29) оплата абонементов в спортивный зал для работников;
 - 30) выплата материальной помощи работникам;
 - 31) расходы по ремонту производственного оборудования;
 - 32) штраф, полученный от покупателя, за нарушение сроков оплаты мороженого;
 - 33) оплата рекламы мороженого на телевидении.

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 предпринятиям, 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.

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) бесхозных 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.

- заявленная к возмещению сумма акциза, уплаченная в бюджет вследствие отсутствия банковской гарантии;
- налоговый период, на который приходится дата реализации подакцизных товаров на экспорт, определяемая в соответствии со **ст. 195 НК РФ**;
- номер и дата контракта на поставку подакцизных товаров иностранному покупателю.

ЗАДАЧИ

Задача 3.1. Цель: понять критерии освобождения от НДС

Выручка от реализации товаров в ЗАО «Осел Иа» за январь текущего года составила 767 000 руб. (в том числе НДС — 117 000 руб.), за февраль — 826 000 руб. (в том числе НДС — 126 000 руб.), за март — 708 000 руб. (в том числе НДС — 108 000 руб.).

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

Задача 3.2. Цель: понять правила начисления «исходящего» НДС

В первом квартале текущего года ЗАО «Пончик» реализовало товаров на сумму 1 180 000 руб. (в том числе НДС — 180 000 руб.), из них в том же квартале было оплачено 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.).

Сумма полученных предоплат в счет будущих поставок товаров по состоянию на 31 марта текущего года составила 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.).

Во втором квартале текущего года покупателям было отгружено товаров на сумму 1 770 000 руб. (в том числе НДС — 270 000 руб.). На расчетный счет поступили денежные средства в сумме 2 478 000 руб., в том числе:

- за товары, отгруженные в первом квартале, — 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.);
- за товары, отгруженные во втором квартале, — 885 000 руб. (в том числе НДС — 135 000 руб.);
- предоплата в счет будущих поставок товаров — 1 003 000 руб. (в том числе НДС — 153 000 руб.).

Составьте общие расчеты по «исходящему» НДС за первый и второй кварталы текущего года. Исходить из того, что во втором квартале ЗАО «Пончик» отгрузило товары в счет всех полученных предоплат по состоянию на 31 марта текущего года.

Задача 3.3. *Цель: научиться определять место реализации услуг для целей расчета НДС*

Определите место реализации для целей НДС по следующим операциям:

- 1. Российская компания оказала консультационные услуги немецкой фирме, не имеющей представительства в Российской Федерации.*
- 2. Российская компания провела выставку русского фарфора в Великобритании.*
- 3. Российская фирма организовала рекламную кампанию для английской фирмы, которая имеет постоянное представительство в Российской Федерации. Договор подписан с директором представительства.*
- 4. Российская компания произвела ремонтные работы здания в Берлине.*
- 5. Российская компания оказала спасательные услуги по ликвидации последствий наводнения во Флориде (США).*

Задача 3.4. *Цель: научиться определять сумму «входящего» НДС, принимаемого к вычету*

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

- 1. Предприятием приобретены и оприходованы производственные материалы на общую сумму 118 000 руб. (в том числе 18 000 руб. — НДС). На отчетную дату оплачено 50% суммы счета поставщика.*
- 2. Предприятие приобрело осветительное оборудование для установки в собственном доме культуры. Стоимость оборудования — 236 000 руб. (в том числе 36 000 руб. — НДС). На отчетную дату оборудование введено в эксплуатацию, счет поставщика оплачен на 80%.*
- 3. Предприятие внесло предоплату в размере 590 000 руб. (в том числе 90 000 руб. — НДС) за основные средства производственного назначения. На отчетную дату основные средства не получены.*
- 4. Предприятие приобрело партию импортных товаров на сумму 300 000 руб. При ввозе этих товаров на таможенную территорию Российской Федерации было уплачено 54 000 руб. НДС. Задолженность перед поставщиком на отчетную дату составляет 150 000 руб.*
- 5. Предприятие провело учебный семинар в Лондоне. НДС по расходам, связанным с семинаром, составил 180 000 руб. Все расходы полностью оплачены.*

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

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

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

<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>

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

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

4.1.2. НАЛОГОВЫЙ ПЕРИОД ПО НДФЛ

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

Пример 4.2. Исчисление НДФЛ нарастающим итогом

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

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

Что касается налоговых агентов, то они также ведут учет выплачиваемых (начисленных) гражданам доходов 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 2017 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);

4.7. ИМУЩЕСТВЕННЫЕ ВЫЧЕТЫ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫЕ ПРИ ПРОДАЖЕ ЛИЧНОГО ИМУЩЕСТВА И ПРИОБРЕТЕНИИ ЖИЛЬЯ

4.7.1. ИМУЩЕСТВЕННЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ

В данном разделе рассмотрены сделки по продаже гражданами — резидентами Российской Федерации своего личного имущества, за исключением ценных бумаг (см. **раздел 4.12**).

О налогообложении операций по продаже имущества, используемого для предпринимательской деятельности, см. в **разделе 4.15**.

О налогообложении доходов нерезидентов от продажи имущества см. в **п. 4.14**.

4.7.2. ПОРЯДОК ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГООБЛАГАЕМОГО ДОХОДА ПРИ ПРОДАЖЕ ИМУЩЕСТВА (ТЕКУЩИЕ ПРАВИЛА)

Порядок предоставления имущественных вычетов регламентируется **ст. 220 НК РФ**.

При продаже гражданами своего имущества у них возникает доход в виде сумм, полученных от покупателей. Большинство подобных сделок купли-продажи не подпадают под обложение НДФЛ, так как, во-первых, не требуют регистрации и, во-вторых, заключаются между физическими лицами, которые не сообщают о них в налоговые инспекции.

Сделки, которые подлежат государственной регистрации и (или) которые совершаются между гражданами и юридическими лицами (предпринимателями), подпадают в поле зрения налоговых органов.

Доходы от продажи имущества **не облагаются** налогом у источника выплаты (**п. 1, 2 ст. 228 НК РФ**). Это означает, что при продаже любого имущества гражданин-резидент получит на руки полную сумму, с которой впоследствии сам должен будет рассчитать и уплатить НДФЛ (после подачи декларации). При продаже личного имущества необходимо определить, к какой группе оно относится с точки зрения НК РФ:

- первая группа — жилые дома, квартиры, комнаты, дачи, садовые домики и земельные участки;
- вторая группа — все прочее имущество, кроме ценных бумаг (хотя формально НК РФ не оперирует понятиями

первой и второй группы имущества, эти группы выделяются здесь для облегчения изложения материала).

Также важно установить, в течение какого срока проданное имущество находилось в собственности гражданина. Это важно потому, что если имущество на момент продажи находилось в собственности плательщика **3 года и более**, то облагаемого дохода при его продаже **не возникает** (имущественный вычет предоставляется в сумме выручки от продажи) (**подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ**).

В случае если имущество находилось в собственности **меее 3 лет**, то налогоплательщику предстоит выбрать один из двух вариантов имущественных вычетов:

- фиксированный имущественный вычет в размере **1 000 000 руб. (максимум) по имуществу первой группы и 250 000 руб. (максимум) по имуществу второй группы;**
- имущественный вычет в размере **фактических расходов на приобретение имущества¹.**

Оба вышеуказанных варианта **не могут** применяться одновременно к одной группе имущества. Однако возможно применение фиксированного вычета по одной группе и вычета в размере фактических расходов — по второй.

Пример 4.18. *Применение имущественных налоговых вычетов*

В текущем году Вова Пончиков продал коллекционный автомобиль, приобретенный им пять лет назад за 420 000 руб., гараж, купленный год назад за 400 000 руб., а также квартиру, приобретенную два года назад за 900 000 руб.

Автомобиль был продан за 600 000 руб., гараж за 400 000 руб., квартира за 1 600 000 руб.

Поскольку на момент продажи автомобиль находился в собственности Пончикова более 3 лет, вся сумма от его продажи не облагается налогом.

<i>Выручка от продажи автомобиля</i>	<i>600 000 руб.</i>
<i>Имущественный вычет</i>	<i>(600 000 руб.)</i>
<i>Облагаемый доход</i>	<i>0 руб.</i>

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

<i>На момент продажи гараж: находился в собственности Вовы менее 3 лет, стоимость приобретения гаража — 300 000 руб. превышает фиксированный вычет по данной группе имущества — 250 000 руб.</i>	
<i>Выручка от продажи гаража</i>	<i>400 000 руб.</i>
<i>Имущественный вычет</i>	<i>(300 000 руб.)</i>
<i>Облагаемый доход</i>	<i>100 000 руб.</i>
<i>Если бы Вова выбрал фиксированный вычет в размере 250 000 руб., то его облагаемый доход был бы равен 150 000 руб. (400 000 — 250 000). Этот вариант возможен, но он менее выгоден для Вовы.</i>	
<i>Что касается квартиры, то налогоплательщику выгоднее получить фиксированный вычет в размере 1 000 000 руб., так как он больше, чем фактические затраты на приобретение квартиры — 900 000 руб.</i>	
<i>Выручка от продажи квартиры</i>	<i>1 600 00 руб.</i>
<i>Имущественный вычет</i>	<i>(1 000 000 руб.)</i>
<i>Облагаемый доход</i>	<i>600 000 руб.</i>
<i>Суммы доходов от продажи квартиры и гаража облагаются по базовой ставке 13% и подлежат отражению в годовой декларации Вовы по НДФЛ.</i>	

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

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

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

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



Пример 4.19. Применение имущественных налоговых вычетов

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

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

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

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

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

ЗАДАЧИ

Задача 4.1. Цель: научиться определять налогооблагаемый доход физического лица

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

Кроме того, в текущем году театр произвел оплату Музе:

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

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

1. Рассчитайте налогооблагаемый доход Музы за текущий год.
2. Объясните, как компания будет производить удержание НДФЛ с выплат, сделанных Музе в натуральной форме.

Задача 4.2. Цель: научиться определять облагаемый доход физического лица

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

Зарплату	800 000
Премию за год*	1 000 000
Кроме того, Михаил получил от ОАО, руб.:	
Материальную помощь	500 000
Подарки	300 000
Возмещение командировочных расходов:	
в пределах норм	4500
сверх норм	320 000

<i>Компания также оплатила Сквородкину, руб.:</i>	
<i>Участие в учебном семинаре</i>	<i>15 000</i>
<i>Талоны на питание</i>	<i>140 000</i>
<i>Путевку в лечебный санаторий в Подмосковь*</i>	<i>3700</i>
<i>Фирменную одежду***</i>	<i>18 000</i>
<i>Отдых в Турции</i>	<i>21 000</i>
<i>Операцию для его сына</i>	<i>75 000</i>
<p><i>* Премия была выплачена в следующем году.</i> <i>** Выплата производилась за счет чистой прибыли.</i> <i>*** Предоставление одежды не предусмотрено законодательством. Одежда выдана Михаилу насовсем, а не во временное пользование.</i></p>	
<p><i>Взносы, сделанные в пользу Михаила, составили, руб.:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>• по договору негосударственного пенсионного обеспечения — 61 000;</i> <i>• по договору добровольного медицинского страхования самого Сквородкина — 500 000;</i> <i>• по договору добровольного медицинского страхования его супруги — 80 000.</i> <p><i>Определите налогооблагаемый доход г-на Сквородкина.</i></p>	

Задача 4.3. Цель: научиться определять сумму облагаемых доходов

Внучка бывшего члена Политбюро ЦК КПСС Октябрина Леонидовна работает младшим менеджером в супермаркете в Барвихе. Ее зарплата по контракту составляет 22 000 руб. в месяц.

Кроме зарплаты она получила в текущем году от супермаркета:

- премию по итогам года. Премия была начислена в декабре текущего года, но выплачена в следующем году. Всего Октябрина получила на руки 21 750 руб. в январе и столько же — в феврале следующего года;*
- бесплатные обеды на сумму 1200 руб. в месяц (обеды были предусмотрены ее контрактом);*
- оплаченный отдых в январе в Австрии на сумму 35 000 руб. (компания оплатила это за счет чистой прибыли);*
- скидки 20% на товары в супермаркете (сумма скидок за год — 6500 руб.);*
- мобильный телефон «Самсунг» стоимостью 6700 руб. на свой день рождения;*
- оплату абонемента в бассейн на сумму 8000 руб.;*
- добровольную медицинскую страховку страховой компании «Росно» на сумму 30 000 руб.*

Рассчитайте НДФЛ Октябрины.

Задача 4.4. Цель: научиться рассчитывать социальные вычеты

Годовой доход Виктора Рубцова за текущий год, облагаемый по ставке 13%, составил 300 000 руб. В течение года Виктор перечислил на благотворительные нужды 120 000 руб., а также передал благотворительным организациям имущество на сумму 20 000 руб.

В текущем году Виктор оплатил собственное образование на заочных курсах английского языка — 53 000 руб. и обучение своего 20-летнего сына на дневном отделении института — 30 000 руб. Супруга Рубцова, в свою очередь, заплатила 30 000 руб. за образование сына и отразила эту сумму в качестве социального вычета.

В этом же году Виктор Рубцов оплатил операции своей матери (20 000 руб.) и родному брату (35 000 руб.). Обе операции имели место в медицинских учреждениях РФ. Лечение включено в перечень, утвержденный Правительством РФ.

Сумма страховых взносов, уплаченных Виктором в текущем году по договору добровольного пенсионного страхования, заключенному в пользу родителей, составила 55 000 руб.

Исходя из того, что данные учреждения имеют необходимые лицензии и соответствуют критериям, установленным НК РФ, рассчитайте социальные вычеты Виктора Рубцова.

Задача 4.5. Цель: научиться применять имущественные вычеты

В 2017 г. известный шоумен Дмитрий Лаликов продал следующее имущество:

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

Садовый домик был построен в 2015 г. Документально подтвержденная стоимость строительства — 400 000 руб. Доля Лаликова в собственности на домик — 70%. Гараж был подарен Диме его дядей в 2015 г. Земельный участок был приобретен Лаликовым в 2013 г. за 200 000 руб.

В 2017 г. Дима и его супруга Люся приобрели квартиру. Доля Димы в собственности на новую квартиру равна 70%. Стоимость квартиры — 2 400 000 руб. Дима заплатил 1 680 000 руб., остальное заплатила Люся. Часть покупки была профинансирована за счет ипотечного кредита, полученного от российского банка. Проценты, уплаченные по кредиту в 2017 г., составили 120 000 руб. Доход Димы, облагаемый по базовой ставке 13%, рассчитанный без учета операций по купле-продаже имущества и социальных вычетов, составил в 2017 г. 400 000 руб. Общая сумма социальных вычетов, которыми может воспользоваться Лаликов, в 2017 г. составили 75 000 руб.

1. **Определите налогооблагаемый доход Лаликова в 2017 г.**
2. **Рассчитайте сумму имущественного вычета, который может быть перенесен на 2018 г. и последующие годы.**
3. **Какие действия должен предпринять Дима, чтобы получить имущественный вычет в отношении расходов на приобретение новой квартиры.**

ГЛАВА 5

СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ

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

До 1 января 2017 года

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 начислялись **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).

После 1 января 2017 года

С **1 января 2017 года** все положения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов, перенесены в НК РФ. При этом НК РФ дополнен новым разделом **XI «Страховые взносы в Российской Федерации»** и новой **главой 34 «Страховые взносы»**.

В НК РФ страховые взносы выведены в отдельный обязательный платеж и их понятие, также, как и определение налога и сбора, закреплено в **статье 8 НК РФ**. Так, под страховыми взносами понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

Следует отметить, что положения НК РФ не применяются к отношениям по установлению и взиманию страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения, которые также, как и ранее регулируются отдельными законами.

Страховые взносы начисляются **на** заработную плату работников. А налог на доходы физических лиц (НДФЛ) удерживается организациями **из** доходов их работников.

Пример 5.1. Страховые взносы во внебюджетные фонды

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

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

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

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

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

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

5.1.2. ПЛАТЕЛЬЩИКИ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ



Статья 419 НК РФ выделяет две группы плательщиков страховых взносов, а именно:

- 1) плательщики страховых взносов (страхователи), **производящие выплаты физическим лицам**;
- 2) плательщики страховых взносов, не производящие выплаты физическим лицам.

В **первую группу** входят:

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

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

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.

Во вторую группу входят:

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

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

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

- трудовым договорам;
- гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг¹;
- 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.

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**.

¹ Кроме случая, когда такие договоры заключены с индивидуальными предпринимателями.

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

5.1.3. ОСОБЕННОСТИ НАЧИСЛЕНИЯ ВЗНОСОВ НА ВЫПЛАТЫ ИНОСТРАННЫМ ГРАЖДАНАМ

Взносы на пенсионное страхование с выплат иностранным гражданам

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

С указанной даты выплаты в пользу лиц, временно пребывающих на территории РФ (за исключением высококвалифицированных специалистов), **независимо от продолжительности трудовых отношений с такими лицами** облагаются пенсионными страховыми взносами (п. 1 ст. 7 и п. 2 ст. 22.1 **Федерального закона от 15.12.2001 № 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.

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 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации»**.

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 на социальное страхование, производимые с выплат иностранным гражданам

С 1 января 2015 г. с выплат и иных вознаграждений в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в РФ (за исключением высококвалифицированных специалистов, привлекаемых к трудовой деятельности в РФ на основании Федерального закона от 25.07.2002 № 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 на социальное страхование по выплатам и иным вознаграждениям в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в РФ (за исключением высококвалифицированных специалистов), установлен в размере 1,8% от облагаемых выплат (п. 2, ст. 426 НК РФ).

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

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

5.2.1. ОБЪЕКТ ОБЛОЖЕНИЯ СТРАХОВЫМИ ВЗНОСАМИ У РАБОТОДАТЕЛЕЙ

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

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

Объект обложения страховыми взносами включает вознаграждения, выплачиваемые работникам, но прямо не предусмотренные положениями их трудовых (гражданско-правовых) договоров. **Статья 421 НК РФ** гласит: *«База для начисления страховых взносов... определяется как сумма выплат и **иных вознаграждений, предусмотренных п 1, ст. 420 настоящего кодекса**».* Согласно **п. 1, ст. 420 НК РФ**, *«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 имуще-

ства. 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 422 НК РФ содержит исчерпывающий перечень выплат, **не подлежащих обложению страховыми взносами**. В него, в частности, включены:

- государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, в том числе пособия по безработице;
- все виды **установленных законодательством Российской Федерации компенсационных выплат¹ (в пределах установленных законодательством норм)**, связанных:
 - с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
 - 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 организации²;

¹ В этот же пункт **ст. 422 НК РФ** включены расходы физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера. Очевидно, что никаких законодательно установленных норм для данного вида расходов не существует и они должны вычитаться из базы для начисления взносов в полном размере.

² С 1 января 2015 года взносами облагается превышение фактического размера выходного пособия и выплаты среднемесячного заработка на период трудоустройства над их законодательно установленными величинами.

ЗАДАЧИ

Задача 5.1. Цель: научиться определять облагаемую базу по страховым взносам у работодателя и рассчитывать страховые взносы

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

Кроме того, в текущем году театр оплатил Музе стоимость:

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

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

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

Рассчитайте страховые взносы с доходов Музы по правилам 2017 года отдельно по каждому виду взносов.

Задача 5.2. Цель: научиться определять облагаемую базу по страховым взносам у работодателя и рассчитывать страховые взносы

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

Зарплату	800 000
----------	---------

Премию за год*	1 000 000
----------------	-----------

Кроме того, Михаил получил от ОАО, руб.:

материальную помощь**	500 000
-----------------------	---------

подарки**	300 000
-----------	---------

Возмещение командировочных расходов:

указанных в ст. 9 Закона № 212-ФЗ	4500
-----------------------------------	------

не указанных в ст. 9 Закона № 212-ФЗ	320 000
--------------------------------------	---------

<i>Компания также оплатила Сквородкину:</i>	
<i>участие в учебном семинаре</i>	<i>15 000</i>
<i>талоны на питание***</i>	<i>60 000</i>
<i>путевку в лечебный санаторий в Подмосковье**</i>	<i>3700</i>
<i>фирменную одежду, предусмотренную законодательством**</i>	<i>18 000</i>
<i>отдых в Турции**</i>	<i>21 000</i>
<i>операцию для его сына**</i>	<i>75 000</i>
<p><i>* Премия была выплачена в следующем году.</i> <i>** Выплата производилась за счет чистой прибыли.</i> <i>*** Оплата питания предусмотрена трудовым договором.</i></p>	
<p><i>В пользу Михаила были произведены взносы по следующим договорам:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>• негосударственного пенсионного обеспечения — 61 000 руб.;</i> <i>• добровольного медицинского страхования самого Сквородкина — 50 000 руб.;</i> <i>• добровольного медицинского страхования его супруги — 80 000 руб.</i> <p><i>Рассчитайте страховые взносы с доходов Сквородкина по правилам 2017 года отдельно по каждому виду взносов.</i></p>	

Задача 5.3. *Цель: определить налоговую базу по страховым взносам для работодателя и рассчитать страховые взносы*

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

<i>Заработную плату</i>	<i>560</i>
<i>Премию по результатам работы за год (начислена в текущем году, выплачена в следующем году)</i>	<i>96</i>
<i>Оплату теннисного абонемента*</i>	<i>159</i>
<i>Оплату мобильного телефона, используемого для производственных (50%) и личных нужд (50%)*</i>	<i>36</i>
<i>Оплату полиса добровольного медицинского страхования Вовы (срок страхования — 12 месяцев) (50% — включено в расходы, уменьшающие прибыль, остальное списано за счет чистой прибыли)</i>	<i>369</i>
<i>Компенсацию суточных по норме 1000 руб. в день (норма установлена приказом по организации)</i>	<i>50</i>

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**. 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.

Средняя стоимость имущества, облагаемая налогом, рассчитывается следующим образом:

Также в **п. 25 статьи 381 НК РФ** установлена льгота по налогу на имущество в отношении движимого имущества, принятого с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств (за исключением объектов движимого имущества, принятых на учет в результате реорганизации или ликвидации юридических лиц или передачи, включая приобретение, имущества взаимозависимыми лицами). Стоимость таких объектов не включается в базу по налогу, если субъект РФ подтвердил данную льготу на территории, где расположен объект.

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 деятельность 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.

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

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

- **за 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 платежами по налогу**. Налог, рассчитанный в целом за год, уменьшается на суммы авансовых платежей.

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.

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.

Вместо вышеупомянутых налогов в бюджет перечисляется **единый налог**.

Налоги, не вошедшие в указанный перечень, уплачиваются организациями и предпринимателями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, в общем порядке наряду со страховыми взносами.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняется действующий порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности. Они также не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Пример 6.6. Упрощенная система налогообложения.
Общие положения

ЗАО «Пончик» перешло на упрощенную систему налогообложения с 1 января текущего года.

В феврале была произведена закупка импортного оборудования для изготовления пончиков. ЗАО было вынуждено уплатить НДС при ввозе указанного оборудования, несмотря на тот факт, что уплата единого налога (в общем случае) заменяет уплату НДС.

ЗАО является налоговым агентом по НДФЛ с зарплаты своих сотрудников (т. е. удерживает и перечисляет НДФЛ в бюджет). ЗАО также платит взносы на обязательное пенсионное страхование своих сотрудников.

6.3.2. ПОРЯДОК ПЕРЕХОДА К УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Организация имеет право перейти к упрощенной системе налогообложения в 2018 г., если по итогам **9 месяцев 2017 г.** ее доходы не превысили **112 500 000 руб.**

В 2017 г. предельная величина доходов организации на упрощенной системе равна **150 млн руб.**

Упрощенную систему налогообложения **не вправе** применять (ст. 346.12 НК РФ):

- организации и индивидуальные предприниматели, **средняя численность работников** которых за налоговый (отчетный) период **превышает 100 человек**;
- организации, у которых бухгалтерская **остаточная стоимость основных средств**, подлежащих амортизации в соответствии с главой 25 НК РФ, **превышает 150 млн руб.**;

Пример 6.9. Упрощенная система налогообложения.
Порядок исчисления минимального налога

ЗАО «Пончик» выбрало объектом налогообложения разницу между доходами и расходами.

Сумма доходов от реализации и внереализационных доходов за текущий год составила 500 000 руб., а сумма расходов — 490 000 руб. Все понесенные расходы могут уменьшать налогооблагаемую базу.

Налоговая база равна 10 000 руб. (500 000 – 490 000).

Единый налог составит 1500 руб. (10 000 руб. × 15%).

Минимальный налог равен 5000 руб. (500 000 руб. × 1%).

Поскольку минимальный налог оказался больше единого налога, рассчитанного в общем порядке, в бюджет следует уплатить 5000 руб.

Разница между суммой исчисленного минимального налога и суммой единого налога, исчисленного в общем порядке, составляет 3500 руб. и подлежит включению в расходы следующего года.

6.3.6. ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

С 1 января 2013 г. для индивидуальных предпринимателей вместо УСН на основе патента введен новый специальный режим налогообложения — патентная система (глава 26.5 НК РФ).

Патент выдается на срок от одного до двенадцати месяцев в пределах календарного года.

С 2014 г. физлицо может применять ПСН со дня государственной регистрации в качестве предпринимателя. Для этого заявление на получение патента нужно подать в инспекцию по месту жительства одновременно с документами, предусмотренными для регистрации. В данном случае действие патента начинается со дня регистрации индивидуального предпринимателя.

Для применения патентной системы средняя численность наемных работников, привлекаемых предпринимателем по всем видам осуществляемой деятельности, не должна превышать **15 человек**, а объем годовой выручки, полученной от деятельности в рамках патентной и упрощенной систем, — **60 млн руб.**¹

Подлежащий уплате налог исчисляется как доля в размере **6%** от установленного субъектом РФ потенциально возможного к получению предпринимателем годового дохода по определенному виду деятельности.

¹ Данный лимит установлен в отношении суммарного дохода от патентной деятельности и применения упрощенной системы налогообложения.

Рассчитаем налоговую базу за I квартал — 103 200 руб. (240 000 руб. — 120 000 руб. — 16 800 руб.).

Сумма квартального авансового платежа — 15 480 руб. (103 200 руб. × 15%).

Налоговая база за полугодие — 336 628 руб. (620 000 — 248 572 — 34 800).

Сумма авансового платежа за полугодие — 50 494 руб. (336 628 руб. × 15%).

При этом нужно зачесть авансовый платеж, уплаченный за I квартал. Поэтому авансовый платеж: по единому налогу за полугодие составит 35 014 руб. (50 494 — 15 480).

Годовую декларацию по единому налогу организации подают до **31 марта следующего года**, а предприниматели — до **30 апреля следующего года**.

6.4. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

6.4.1. СУЩНОСТЬ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (ЕНВД)

Специальный режим налогообложения в виде единого налога на вмененный доход применяется в отношении доходов от определенных видов предпринимательской деятельности (подробнее см. п. 6.4.2).

ЕНВД вводят на своей территории представительные (законодательные) органы городов федерального значения, муниципальных районов и городских округов. Они же и выбирают из специального перечня, приведенного в **ст. 346.26 НК РФ**, виды предпринимательской деятельности, облагаемые ЕНВД.

До 1 января 2013 г. если деятельность юридического лица или индивидуального предпринимателя была включена в перечень видов деятельности, облагаемых ЕНВД на данной территории, то переход на уплату ЕНВД с доходов по данной деятельности производился **в обязательном порядке** вне зависимости от желания налогоплательщика¹. **Начиная с 1 января 2013 г.** такой переход носит **добровольный характер**.

¹ С 1 января 2009 г. по 1 января 2013 г. организации, в которых **средне-списочная** численность работников за прошлый год превышала 100 человек, не могут быть переведены на уплату ЕНВД. Начиная с 1 января 2013 г. в рас-

Для юридических лиц уплата ЕНВД заменяет:

- налог на прибыль;
- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации);
- налог на имущество организаций¹.

Вышеуказанное освобождение предоставляется только в отношении прибыли, операций, имущества и выплат, **непосредственно связанных** с ведением тех видов предпринимательской деятельности, которые облагаются ЕНВД.

Пример 6.12. Единый налог на вмененный доход. Общие положения

ЗАО «Кот и Пес» осуществляет следующие виды деятельности:

- оказание ветеринарных услуг;
- розничная торговля кормами для животных через палатки;
- организация выставок собак и кошек элитных пород.

ЗАО «Кот и Пес» перешло на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в отношении ветеринарных услуг и розничной торговли кормами.

ЗАО не уплачивает налог на прибыль, НДС, налог на имущество только в отношении прибыли, операций, имущества и выплат, непосредственно связанных с оказанием ветеринарных услуг и розничной торговлей кормами.

Прибыль от организации выставок облагается налогом на прибыль в общеустановленном порядке. Выручка от организации выставок также облагается НДС. На зарплату сотрудников, работающих на выставках, начисляют страховые взносы, а имущество, используемое на выставках, облагается налогом на имущество.

Для индивидуальных предпринимателей уплата ЕНВД заменяет уплату:

- налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных от предпринимательской деятельности);

чет берется средняя численность работников (включая работников по трудовым договорам и договорам подряда). Также не могут быть переведены на уплату ЕНВД организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25% (за некоторыми исключениями).

¹ Освобождение от налога на имущество касается только объектов, используемых в облагаемой данным налогом деятельности. Согласно изменениям в п. 4 ст. 346.26 НК РФ указанное освобождение не распространяется на объекты недвижимости, в отношении которых база по налогу на имущество организаций определяется как кадастровая стоимость. Перечень такого имущества содержится в п. 1 ст. 378.2 НК РФ.

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 уточненная налоговая декларация.

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

Пример 7.5. Исправление налоговых деклараций

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

ЗАО «Пончик» первый раз подало декларацию по НДС за 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.

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.

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.

Рассчитаем налоговые обязательства компаний по каждому варианту.

	Старая схема ЗАО «Пончик»	Новая схема	
		ЗАО «Пончик»	ЗАО «Плюшка»
Выручка	11,8	5,9	11,8
НДС	(1,8)	(0,9)	–
Выручка без НДС	10	5	11,8
Затраты	(4)	(4)	(5,9)
Прибыль	6	1	(5,9)
Налог на прибыль	1,2	0,2	–
Единый налог:			
ставка 6% с выручки	–	–	0,71
ставка 15% с прибыли	–	–	1,02
<p>Таким образом, в зависимости от выбранной ставки единого налога и от порядка расчета единого налога налог на прибыль снижается с 1 руб. 20 коп. до 91 коп. (0,20 + 0,71) или до 1 руб. 22 коп. (0,20 + 1,02). Величина НДС с реализации снижается в два раза.</p>			

Ставка единого налога 6% с доходов выгодна, если расходы организации составляют менее 60% от доходов. В противном случае целесообразно платить налог по ставке 15% с разницы между доходами и расходами.

Независимо от выбранного варианта расчета единого налога данная схема выгодна, так как позволяет уменьшить налог на прибыль и, кроме того, уменьшить сумму НДС, уплачиваемую в бюджет.

Налоговый риск данной схемы связан с тем, что компании могут быть признаны судом взаимозависимыми. В этом случае налоговые органы могут оспорить соответствие цены реализации первой компании в цепочке рыночным ценам (см. **раздел 1.4**).

8.3.2. ПЕРЕНЕСЕНИЕ ПРИБЫЛИ В ОРГАНИЗАЦИЮ, ПРИМЕНЯЮЩУЮ УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, ЧЕРЕЗ ДОГОВОРЫ НА ОКАЗАНИЕ УСЛУГ

Суть данной схемы покажем на **примере 8.12**.

Пример 8.12. Перенесение прибыли в низконалоговую компанию

Выручка ЗАО «Пончик» (без НДС) в текущем отчетном периоде составляет 1 млн руб. Расходы (без НДС) составляют 600 тыс. руб.

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.

8.3.5. КРИТЕРИИ ОТБОРА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ НА ПРОВЕДЕНИЕ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

10 мая 2012 г. Федеральная налоговая служба выпустила Приказ № ММВ-7-2/297@ «О внесении изменений в Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333 “Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок”».

Концепция системы планирования выездных налоговых проверок широко применяется на практике: по результатам планирования проверок на 2011 г. более 90% налогоплательщиков было включено в планы проверок по результатам оценки налоговых рисков с использованием Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков.

Вот эти критерии.

1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (вид экономической деятельности).

Налоговая нагрузка рассчитывается как отношение суммы уплаченных налогов к выручке организации. Информация о налоговой нагрузке по видам экономической деятельности в процентах на период с 2006 по 2011 г. содержится в приложении № 2 к упомянутому приказу.

2. Осуществление организацией финансово-хозяйственной деятельности с убытком в течение 2 и более календарных лет.

3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.

4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

Информация о показателях рентабельности за год будет размещаться на интернет-сайте ФНС России до 5 мая года, следующего за отчетным.

12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

В приложении к Приказу приводится описание различных способов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, например: использование фирм-«однодневок», применение схем получения необоснованной налоговой выгоды при реализации недвижимого имущества, схем получения необоснованной налоговой выгоды при производстве алкогольной и спиртосодержащей продукции и др.

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 (заключаются) 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.

	<i>Старая схема ЗАО «Пончик»</i>	<i>Новая схема ЗАО «Пончик»</i>	<i>Фирма «Донат Лимитед»</i>
<i>Выручка</i>	<i>100 000</i>	<i>30 000</i>	<i>100 000</i>
<i>Себестоимость</i>	<i>(20 000)</i>	<i>(20 000)</i>	<i>(30 000)</i>
<i>Прибыль</i>	<i>80 000</i>	<i>10 000</i>	<i>70 000</i>
<i>Налог на прибыль</i>	<i>16 000</i>	<i>2000</i>	<i>—</i>

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 кэптивны 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 авиалиний, 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 некоторые 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 относится, 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 компа-

нии, 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 акционеров. 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

ЗАДАЧИ

Задача 8.1. *Цель: научиться сравнивать налоговые последствия различных вариантов организации бизнеса*

Французская компания, которая занимается консалтинговой деятельностью, хочет выйти на российский рынок. Рассматривается несколько вариантов:

- 1) *работать без представительства в Российской Федерации. В этом случае по договору между Российской Федерацией и Францией доходы от консалтинга будут облагаться во Франции. Ставка налога на прибыль там составляет 30%;*
- 2) *создать постоянное представительство в Российской Федерации;*
- 3) *создать дочернее предприятие в Российской Федерации (ставка дивидендов по договору составляет 5% (условно)).*

Необходимо выбрать наилучший вариант исходя из следующих налоговых ставок в Российской Федерации:

налог на прибыль — 20%; НДС — 18%, налог на дивиденды, выплачиваемые иностранным юридическим лицам, — 15%; налог на доходы иностранных юридических лиц — 20%; сумму доходов принять за 1180 евро, расходов — за 400 евро.

Задача 8.2. *Цель: научиться сравнивать налоговые последствия различных вариантов организации бизнеса*

Условие такое же, что и в задаче 8.1, с той разницей, что консалтинговая фирма зарегистрирована в офшоре, в котором налог на прибыль составляет 6%.

Необходимо выбрать наилучший вариант исходя из следующих налоговых ставок в Российской Федерации:

налог на прибыль — 20%; НДС — 18%, налог на дивиденды, выплачиваемые иностранным юридическим лицам, — 15%; налог на доходы иностранных юридических лиц — 20%.

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 января 2017 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 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 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 компании¹ 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

¹ Под иностранной компанией понимается иностранное юридическое лицо, а также иностранная структура без образования юридического лица. **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**).

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**).*

*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 налогообложения¹.*

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 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 мог бы признан контролирующим лицом, так как на этот год размер доли в капитале для целей применения антиофшорного Закона должен был 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% ($40 \times 80\%$).

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 36 000 руб. (1 200 000 руб. × 3%) и в бюджет субъекта Российской Федерации в сумме 204 000 руб. (1 200 000 руб. × 17%). Всего — 240 000 руб.

Задача 2.2

Налоговые последствия этих операций для компаний будут следующими.

Для ЗАО «Баранка»:

ЗАО «Баранка» будет вынуждено включить стоимость оргтехники и мебели в налоговую базу по налогу на прибыль, несмотря на то что имущество получено от физического лица — акционера фирмы, доля которого в капитале ЗАО превышает 50%. Дело в том, что имущество было передано третьим лицам до истечения одного года начиная с даты его получения.

Денежные средства, полученные ЗАО «Баранка» от Антона, налогом на прибыль не облагаются, так как на них вышеуказанное одно-годовое 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

2. В данном случае установлена максимальная ставка налога – 20%.

Налог зачисляется в федеральный бюджет в сумме 45 000 руб. (1 500 000 руб. × 3%) и в бюджет субъекта Российской Федерации в сумме 255 000 руб. (1 500 000 руб. × 17%). Всего — 300 000 руб.

Задача 2.4

Группа 1. Доходы и расходы, связанные с реализацией:

5) амортизация линии для производства мороженого (прямой производственный расход);

9) выручка (без НДС) от продажи грузовика (доход от реализации основных средств);

10) остаточная стоимость проданного грузовика (расход, связанный с реализацией основных средств);

13) зарплата рабочим морозильного цеха (прямые расходы по оплате труда);

14) страховые взносы, начисленные на зарплату директора (косвенный расход, связанный с реализацией и включаемый в состав прочих расходов);

16) платеж за аудиторские услуги (косвенный расход, связанный с реализацией и включаемый в состав прочих расходов);

23) выручка от продажи мороженого (без НДС) (доход от реализации);

26) премия производственным рабочим за результаты труда по итогам года (прямые расходы по оплате труда);

28) оплата питания производственных рабочих (согласно положениям коллективного договора) (прямые расходы по оплате труда);

31) расходы на ремонт производственного оборудования (косвенный расход, связанный с реализацией и включаемый в состав прочих расходов);

33) оплата рекламы мороженого на телевидении (косвенный расход, связанный с реализацией и включаемый в состав прочих расходов).

Группа 2. Внереализационные доходы и расходы:

1) доходы (без НДС) от сдачи в аренду части склада другой компании (аренда не является основной деятельностью ЗАО);

3) стоимость молока, полученного безвозмездно не от акционера ЗАО (сумма не включалась бы во внереализационные доходы только при условии, если молоко было бы получено от акционера ЗАО, которому принадлежит более 50% акций ЗАО);

4) проценты, начисленные по банковскому кредиту (внереализационные расходы);

8) положительная курсовая разница от переоценки средств на валютном счете (внереализационный доход);

17) оборудование, полученное безвозмездно от акционера ЗАО, доля участия — 50% (сумма не включалась бы во внереализационные доходы только при условии, если оборудование было бы получено от акционера ЗАО, которому принадлежит **более 50%** акций);

32) штраф, полученный от покупателя, за нарушение сроков оплаты мороженого (внереализационный доход).

Группа 3. Доходы и расходы, не учитываемые при налогообложении:

2) дивиденды, уплаченные акционерам (выплата дивидендов производится за счет прибыли, остающейся у ЗАО после уплаты налога на прибыль);

6) аванс, полученный от покупателя за партию еще не отгруженного мороженого (доход будет признан в момент отгрузки мороженого покупателю);

7) штрафы и санкции, уплаченные **в бюджет** (в составе внереализационных расходов учитываются штрафы и санкции, уплачиваемые ЗАО его покупателям и поставщикам за нарушение условий договоров);

11) аванс, перечисленный поставщику за молоко (расход не возникает до момента получения молока и отпуска его в производство);

12) кредит, полученный от банка (доход не возникает, так как полученные средства будут возвращены банку);

15) **авансовый** платеж за годовую аренду производственных помещений (расход не возникает до момента получения арендных услуг);

18) оплата отдыха бухгалтера ЗАО в Турции (включение таких затрат в расходы запрещено НК РФ);

19) подарки сотрудникам ЗАО на Новый год (включение таких затрат в расходы запрещено НК РФ);

20) оплата членского взноса в организацию производителей мороженого (включение таких затрат в расходы запрещено НК РФ);

21) передача материалов в виде вклада в уставный капитал дочернего предприятия (включение таких затрат в расходы запрещено НК РФ);

22) передача мороженого на реализацию по договору комиссии (передача товара комиссионеру не приводит к образованию расхода у комитента до тех пор, пока товары не будут реализованы);

24) НДС, полученный от покупателей (подлежит уплате в бюджет);

25) налог на прибыль, уплаченный в бюджет (налог на прибыль не уменьшает налогооблагаемую прибыль);

**ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ
НА 1 ЯНВАРЯ 2017 Г., ПО СРАВНЕНИЮ
С 1 ЯНВАРЯ 2016 Г.**

**ВНИМАНИЕ! ДАННОЕ ИЗДАНИЕ КНИГИ СДЕЛАНО
С УЧЕТОМ ВСЕХ НИЖЕПЕРЕЧИСЛЕННЫХ ИЗМЕНЕ-
НИЙ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ**

**УПЛАТА И ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГОВ И ВЗНОСОВ,
НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ, ПРИВЛЕЧЕНИЕ К НАЛОГОВОЙ
ОТВЕТСТВЕННОСТИ
(ЧАСТЬ ПЕРВАЯ НК РФ)**

- **С 30 ноября 2016 года уплачивать налоги и сборы, а с 1 января 2017 года — страховые взносы за организации, индивидуальных предпринимателей или физических лиц смогут третьи лица.**

До 30.11.2016 г. налоговое законодательство обязывало налогоплательщиков уплачивать налоги и сборы самостоятельно (п. 1 ст. 45 НК РФ). Однако в связи с вступлением в силу Федерального закона от 30.11.2016 № 401-ФЗ ситуация изменилась. Этим законом в статью 45 НК РФ внесены поправки, благодаря которым уплачивать налоги, сборы и страховые взносы за организации, индивидуальных предпринимателей или физических лиц смогут третьи лица. Указанные поправки введены в действие поэтапно, а именно:

- с 30 ноября 2016 года одни лица вправе платить за других налоги и сборы;
- с 1 января 2017 года третьи лица вправе перечислять за других страховые взносы.

Стоит заметить, что НК РФ не содержит каких-либо ограничений в части круга лиц, которые вправе уплатить налоги и сборы за налогоплательщиков. Таким образом, возможны различные варианты:

- организация может заплатить налоги и сборы за другую организацию, ИП или физическое лицо;
- индивидуальный предприниматель может перечислить налоги и сборы за другого ИП, организацию или физическое лицо;

- физическое лицо вправе оплатить налоги и сборы за другое физическое лицо, организацию или ИП.

Изменения предусмотрены Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ.

С 1 января 2017 года

- **Взимание страховых взносов, кроме взносов на травматизм, регламентируется в НК РФ**

С 2017 года НК РФ устанавливает страховые взносы. Контролировать соблюдение страхователями законодательства о налогах и сборах будут налоговые органы в рамках камеральных и выездных проверок. Корректно ли рассчитаны и перечислены взносы на травматизм, правильно ли выплачены пособия, продолжит проверять ФСС.

Изменения предусмотрены Федеральным законом от 03.07.2016 № 243-ФЗ

- **Противоречия в электронной декларации по НДС нельзя пояснить в бумажном документе**

Если при камеральной проверке налоговый орган запросит пояснения у лица, обязанного сдавать электронную декларацию по НДС, направлять их можно будет только в электронной форме по ТКС. Формат установит ФНС. Пояснения на бумажном носителе не будут считаться представленными.

Изменения предусмотрены Федеральным законом от 01.05.2016 № 130-ФЗ

С 1 октября 2017 года

- **При длительной просрочке уплаты недоимки начисляется больше пеней**

Правила расчета пеней, установленные в п. 4 ст. 75 НК РФ, для организаций изменятся. Новшества касаются недоимки, которая возникнет с 1 октября 2017 года.

Если у организации просрочка превысит 30 календарных дней, пени потребуются рассчитывать следующим образом:

- исходя из 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей в период с 1-го по 30-й календарные дни (включительно) такой просрочки;

- исходя из 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, актуальной в период начиная с 31-го календарного дня просрочки.

При просрочке в 30 календарных дней или меньше организация будет платить пени исходя из 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ.

По действующим правилам длительность просрочки роли не играет; процентная ставка пеней всегда принимается равной 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей во время просрочки. С 2016 года ЦБ РФ не устанавливает самостоятельного значения ставки рефинансирования — она равна ключевой ставке.

Изменения предусмотрены Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ (ГЛАВА 25 НК РФ)

С 1 января 2017 года

- **Организации вправе создавать резерв по сомнительным долгам на сумму больше, чем ранее**

С 2017 года вступит в силу положение о том, что сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не должна превышать большую из величин: 10% от выручки за предыдущий налоговый период или 10% от выручки за текущий отчетный период (абз. 5 п. 4 ст. 266 НК РФ).

До указанных изменений сумма резерва, создаваемого по итогам отчетного периода, не должна была превышать 10% от выручки за текущий отчетный период.

Изменения предусмотрены Федеральным законом от 30.11.2016 № 405-ФЗ

- **Сомнительным долгом признается часть долга сверх размера встречного обязательства**

Если у организации есть встречное обязательство перед задолжавшим ей контрагентом, то сомнительным долгом она может считать лишь сумму, превышающую размер этого обязательства (абз. 1 п. 1 ст. 266 НК РФ).

Изменения предусмотрены Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ

- **Размер переносимого убытка по налогу на прибыль временно ограничивается**

В отчетные и налоговые периоды с 1 января 2017 года по 31 декабря 2020 года базу нельзя уменьшать на сумму убытков прошлых периодов больше, чем на 50% (п. 2.1 ст. 283 НК РФ). Это нововведение не затрагивает базу, к которой применяются некоторые специальные ставки по налогу на прибыль. Например, ставки для организаций - участников региональных инвестиционных проектов.

Изменения касаются убытков, понесенных за налоговые периоды, начинающиеся с 1 января 2007 года.

Изменения предусмотрены Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ

- **Снимается 10-летнее ограничение на перенос убытков прошлых лет**

Сумму убытка можно будет переносить на все последующие годы, а не только в течение 10 лет, как ранее (п. 2 ст. 283 НК РФ). Новшество касается убытков, понесенных за налоговые периоды, начинающиеся с 1 января 2007 года.

Изменения предусмотрены Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ

- **Изменено распределение налога между бюджетами**

В 2017–2020 годах в федеральный бюджет будет зачисляться сумма налога на прибыль, исчисленная по ставке 3%, а в бюджеты субъектов РФ — по ставке 17% (абз. 2, 3 п. 1 ст. 284 НК РФ). Сейчас это 2% и 18% соответственно. Как видно, общая ставка 20% по налогу на прибыль останется прежней, но поступившие денежные средства будут распределены между бюджетами иначе.

Для отдельных категорий налогоплательщиков региональные власти вправе уменьшать ставку, по которой налог зачисляется в бюджет субъекта. Сейчас она не должна быть менее 13,5%. В 2017–2020 годах этот лимит снижается до 12,5%.

Изменения важно учесть, заполняя налоговую отчетность и платежные поручения.

Изменения предусмотрены Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ

- **Суммы, потраченные на оценку квалификации работников, можно включить в расходы**

С 2017 года вступает в силу Закон, регулирующий независимую оценку квалификации работников. Чтобы стимулировать участие в оценке, введены, например, положения об учете стоимости оценки в расходах по налогу на прибыль (пп. 23 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Для проведения независимой оценки квалификации работника потребуется его письменное согласие. Учесть расходы организация сможет, если оценка проведена на основании договора об оказании соответствующих услуг и ей подвергалось лицо, заключившее с налогоплательщиком трудовой договор.

Изменения предусмотрены Федеральным законом от 03.07.2016 № 251-ФЗ

- **Обновляется классификация основных средств по амортизационным группам**

Со следующего года применяется новый Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ). В связи с этим меняется и классификация ряда основных средств по амортизационным группам.

Изменения предусмотрены Постановлением Правительства РФ от 07.07.2016 № 640

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (ГЛАВА 21 НК РФ)

С 1 января 2017 года

- **Минимальный срок банковской гарантии для ускоренного возмещения НДС увеличивается на два месяца**

Для возмещения НДС в заявительном порядке может потребоваться банковская гарантия. По правилам, которые вступят в силу с 2017 года, срок ее действия должен истекать не ранее чем через 10 месяцев со дня подачи декларации с суммой налога к возмещению (в 2016 году — не ранее чем через 8 месяцев). Изменения будут внесены в пп. 1 п. 4 ст. 176.1 НК РФ.

Сергей МОЛЧАНОВ

Управленческий учет за 14 дней

Экспресс-курс

4-е
НОВОЕ ИЗДАНИЕ

ПРОДАНО БОЛЕЕ 250 000 КНИГ АВТОРА

Сергей МОЛЧАНОВ

НАЛОГИ

за 14
дней

Экспресс-курс

13-е
НОВОЕ ИЗДАНИЕ

ПРОДАНО БОЛЕЕ 250 000 КНИГ АВТОРА

Сергей МОЛЧАНОВ

Бухгалтерский учет за 14 дней

Экспресс-курс

12-е
НОВОЕ ИЗДАНИЕ

ПРОДАНО БОЛЕЕ 250 000 КНИГ АВТОРА

Сергей
Молчанов

НАЛОГИ

РАСЧЕТ и ОПТИМИЗАЦИЯ

7-е издание
переработанное и дополненное

доступно • быстро • эффективно



КНИГИ
и ON-LINE КУРСЫ

WWW.MOLCHANOV.BIZ

**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**