

Лекционные материалы по дисциплине «Налоговый учет и отчетность»

Старший преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Пудеян Любовь Овагемовна

Тема 1. Налог на добавленную стоимость

Нормативная база

1. Глава 21 НК РФ (НК РФ);
2. Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость»
3. Приказ ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме" (в ред. Приказа ФНС России от 20.12.2016 N ММВ-7-3/696@ (вступает в силу 12 марта 2017 года))
4. Приказ ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-3/136@ «Об утверждении перечня кодов видов операций, указываемых в книге покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, книге продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, а также кодов видов операций по налогу на добавленную стоимость, необходимых для ведения журнала учета полученных и выставленных счетов- фактур» (Зарегистрировано в Минюсте России 20.04.2016 N 41876) (действует с 01.07.2016)

Налогоплательщики НДС (ст. 143 НК РФ). Порядок предоставления освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС (ст. 145 НК РФ)

Налогоплательщики	Организации
	Индивидуальные предприниматели
	Лица, перемещающие товары через таможенную границу Таможенного союза
Не являются налогоплательщиками НДС (на внутреннем рынке)	1. Филиалы, отделения, другие обособленные подразделения (ст.19 НК РФ)
	2. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы - ЕСХН (п. 3 ст. 346.1 НК РФ), УСН (ст. пп.2, 3 ст. 346.11 НК РФ), ЕНВД (п.4 ст. 346.26 НК РФ) и, с 01.01.2013г. - индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения (п. 11 ст.346.43 НК РФ). Важно: - если организации или ИП, применяющие спецрежимы налогообложения, выставили счет-фактуру, то обязаны перечислить НДС в бюджет и представить декларацию; - НДС уплачивается лицами, применяющими спецрежимы налогообложения, при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;

	<p>- лица, применяющие спецрежимы налогообложения, не освобождены от выполнения обязанностей налоговых агентов по НДС (ст. 161 НК РФ)</p> <p>Важно: в соответствии с п.2 ст. 11 НК РФ органы государственной (муниципальной) власти не признаются юридическими лицами для целей налогового законодательства.</p>
	3.лица, освобожденные от исполнения обязанностей плательщиков НДС (ст. 145 НК РФ).
	4.Организации, освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС как участники проекта «Сколково» (ст. 145.1 НК РФ).
Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков НДС (ст. 145 НК РФ):	
1. ПРЕДОСТАВЛЯЕТСЯ:	- на добровольной основе;
	- организациям и индивидуальным предпринимателям;
	- на срок не более 12 календарных месяцев.
2. ОЗНАЧАЕТ возможность:	- не уплачивать в течение 12 календарных месяцев НДС по операциям на внутреннем рынке;
	- не представлять декларацию по НДС в налоговые органы по операциям на внутреннем рынке, за исключением, выполнения обязанностей налогового агента.
3. УСЛОВИЯ получения освобождения:	- общая сумма выручки за три предшествующих последовательных календарных месяца не должна превысить 2 млн руб. без учета НДС (п. 1 ст. 145 НК РФ);
	- лица не должны быть участниками проекта «Сколково»
	- организации и ИП не должны реализовывать только подакцизную продукцию в течение трех предшествующих месяцев. Если организация занимается реализацией подакцизной и неподакцизной продукцией, освобождение предоставляется только в отношении деятельности, связанной с неподакцизными товарами при наличии раздельного учета.
4. ТРЕБОВАНИЯ к освобождению:	- невозможно добровольно отказаться от освобождения в течение 12 календарных месяцев, на которые предоставлено освобождение;
	- если сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) превысила 2 миллиона рублей или была реализация подакцизных товаров, то начиная с 1-го числа месяца, в котором были допущены такие нарушения, организация теряет право на освобождение до конца периода освобождения;
	- вновь созданные организации не могут воспользоваться правом получить освобождение.

Организация вправе оформить освобождение от НДС, если выручка за три последних месяца не превысила 2 млн рублей. Отказаться от НДС можно с любого месяца. Для этого надо подать уведомление (утверждено приказом МНС России от 04.07.2002 № БГ-3- 03/342) об освобождении от НДС и документы, подтверждающие размер выручки за последние три месяца. Сделать это надо не позднее 20-го числа месяца, в котором компания планирует воспользоваться льготой. **Пример:**

В 2017 году организация перешла с УСН на ОСНО. Ежемесячная выручка за четвертый квартал составляла меньше 2 млн. рублей. В январе документы на освобождение от НДС не были поданы, но компания подала документы до 20 февраля и с этого месяца освобождена от исполнения обязанностей плательщика НДС (п. 3 ст. 145 НК РФ). Вместе с уведомлением организация представила документы, подтверждающие размер выручки за ноябрь 2016 года - январь 2017 года. В

этом периоде она была и на упрощенке, и на общей системе, поэтому подала документы, подтверждающие размер выручки на обоих режимах (п. 6 ст. 145 НК РФ):

- выписку из баланса (за ноябрь-январь),
- выписку из книги продаж (за январь), выписку из книги учета доходов и расходов по упрощенке (ноябрь-декабрь).

Объекты налогообложения (ст. 146 НК РФ)

Юридическая обязанность выполнить обязанность налогоплательщика НДС возникает только тогда, когда есть объект налогообложения.

Объект налогообложения НДС

1. Реализация товаров (работ, услуг) и передача имущественных прав на территории РФ:
 - передача на возмездной и безвозмездной основе товаров, работ, услуг, имущественных прав;
 - продажа предметов залога и передача товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации.
2. Передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, при условии, что расходы на приобретение этих товаров (работ, услуг) не уменьшают налогооблагаемую прибыль.
3. Выполнение СМР для собственного потребления: работы, которые выполняет налогоплательщик самостоятельно для себя.
4. Ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (искусственные острова, установки, сооружения).

1. Операции, изначально не признаваемые реализацией (п.3. ст.39 НК РФ), например:

- обращение российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);
- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;

- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;

Не объектом являются налогообложения 2 ст.146 НК РФ)

(п. - передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), договору инвестиционного товарищества, паевые взносы в паевые фонды кооперативов) и

- др.

2. Передача на безвозмездной основе объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления;

3. Оказание услуг по предоставлению права проезда транспортных средств по платным автомобильным дорогам общего пользования федерального значения (платным участкам таких дорог).

4. Операции по реализации земельных участков (долей в них).

5. Передача имущественных прав организации ее правопреемнику(правопреемникам) и др.

6. С 2015 года: операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами) и др.

Место реализации товаров, работ, услуг (ст. 147, 148 НК РФ)

Определение места реализации товаров, работ, услуг важно для определения объекта налогообложения и налогоплательщика НДС. В силу того, что объект налогообложения возникает только по операциям, место реализации которых приходится на территории РФ.

Местом реализации товаров признается территория РФ, если:	- товар находится на территории РФ и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией, не отгружается и не транспортируется; - товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией.
Местом реализации работ, услуг признается территория РФ, если:	- работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (кроме воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории РФ; - работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории РФ; - услуги фактически оказываются на территории РФ в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта; - покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории РФ; - деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории РФ.

Таким образом, место реализации работ (услуг) в зависимости от их вида определяется по следующим **признакам**:

- по месту деятельности лица, которое эти работы (услуги) выполняет (оказывает);
- по месту нахождения имущества, в отношении которого работы (услуги) выполняются (оказываются);

- по месту выполнения (оказания) работ (услуг);
- по месту нахождения покупателя этих работ (услуг);
- по месту нахождения пункта отправления (назначения)

Местом реализации работ, услуг признается территория РФ, например:

1. Если **место нахождения имущества** - территория РФ, т.е. если недвижимое имущество находится за пределами территории РФ, то связанные с ним работы (услуги) не признаются реализованными на территории РФ:

- Работы, услуги, связанные с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов).
- Работы, услуги, связанные с движимым имуществом, воздушными, морскими судами внутреннего плавания.
- Оказание консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, рекламных и других услуг.

2. Если **место оказания услуг** - территория РФ, (т.е. если эти услуги оказаны за пределами территории РФ, то местом их реализации территория РФ не признается):

- услуги в сфере культуры и искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта.

3. Если **место деятельности покупателя** - территория РФ, т.е. по общему правилу место осуществления деятельности покупателя определяется на основе места его государственной регистрации в качестве организации или предпринимателя:

- Оказание услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных

- Оказание консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, рекламных услуг
 - предоставлении персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя;
 - сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств
 - и других.
4. Если **место деятельности исполнителя** - территория РФ:
- Иные работы (услуги), в том числе связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита, от места прибытия на территорию РФ до места убытия с территории РФ.

Покупатель работ (услуг) - иностранная организация:

1. Объекта налогообложения на территории РФ не возникает, если иностранная организация **не имеет** представительства на территории РФ
2. Если представительство на территории РФ есть:
 - порядок налогообложения будет зависеть от того, кто непосредственно **заказчик** (пользователь) работ или услуг, сама иностранная организация (головной офис) или ее постоянное представительство в РФ, следовательно:

- если оказанные услуги (выполненные работы) не касаются российского представительства и осуществлены непосредственно для головной иностранной организации, то местом реализации услуг (работ) территория РФ не признается.

- если работы (услуги) выполняются (оказываются) для постоянного представительства, то местом их реализации будет территория РФ.

Внимание: с 01.01.2017 г. Изменился порядок налогообложения оказания услуг в электронной форме российским физическим и юридическим лицам иностранными ИТ-организациями на территории РФ (подробнее - см. п. 19.6)

Операции, освобождаемые от НДС (ст. 149, 150 НК РФ)

Отдельные операции, признаваемые объектом налогообложения, выводятся из-под налогообложения путем освобождения. К таким операциям, в частности относятся:

1. Предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений аккредитованным иностранным гражданам или организациям, в случае, когда законодательством иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан РФ и российских организаций, либо такая норма предусмотрена международным договором.

2. Реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории РФ:

- 2.1. медицинских товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ; важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники; протезно- ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним; технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов; очков корригирующих (для коррекции зрения), линз для коррекции зрения, оправ для очков корригирующих (для коррекции зрения);

- 2.2. медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, врачами, занимающимися частной медицинской практикой, **за исключением** косметических, ветеринарных и санитарно- эпидемиологических услуг;

- 2.3. услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями организаций здравоохранения, органов социальной защиты населения и (или) федеральных учреждений медико-социальной защиты;

- 2.4. услуг по содержанию детей в образовательных организациях, реализующих основную общеобразовательную программу дошкольного образования, услуг по проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

- 2.5. продуктов питания, непосредственно произведенных столовыми образовательных и медицинских организаций и реализуемых ими в указанных организациях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или организациям;

- 2.6. услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок по единым тарифам с предоставлением утвержденных льгот;

- 2.7. почтовых марок, маркированных открыток и конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа;

- 2.8. услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;

2.9. монет из драгоценных металлов, являющихся валютой РФ или валютой иностранных государств.

2.10. долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок, за исключением базисного актива финансовых инструментов срочных сделок, подлежащего налогообложению НДС;

2.11. услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов в период гарантийного срока их эксплуатации;

2.12. услуг в сфере образования, оказываемых некоммерческими образовательными организациями по реализации общеобразовательных и (или) профессиональных образовательных программ (основных и (или) дополнительных), программ профессиональной подготовки, указанных в лицензии, или воспитательного процесса, а также дополнительных образовательных услуг, указанных в лицензии, кроме консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений;

2.13. услуг по проведению технического осмотра, оказываемых операторами технического осмотра в соответствии с законодательством в области технического осмотра транспортных средств;

2.14. товаров, помещенных под таможенную процедуру магазина беспошлинной торговли;

2.15. услуг, оказываемых организациями, осуществляющими деятельность в сфере культуры и искусства (согласно перечню);

2.16. работ (услуг) по производству кинопродукции, выполняемых (оказываемых) организациями кинематографии, прав на использование кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;

2.17. услуг, оказываемых в аэропортах и воздушном пространстве РФ по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание;

2.18. услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, изготовлению и ремонту очковой оптики, по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, по оказанию протезно-ортопедической помощи;

2.19. исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора и др.

Освобождаются от налогообложения НДС следующие операции:

3.1. реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы (в соответствии с перечнем), производимых религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения), и реализуемых в рамках религиозной деятельности, кроме подакцизных товаров и минерального сырья, а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий;

3.2. реализация (передача для собственных нужд) товаров (за исключением товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых:

- общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды и их представители составляют не менее 80%;
- организациями, уставный капитал которых состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%;
- учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, созданными для достижения социальных целей, для оказания помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;
- лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения;

3.3. осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации)

3.4. операции, осуществляемые организациями, обеспечивающими информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчетов, включая оказание услуг по сбору, обработке и предоставлению участникам расчетов информации по операциям с банковскими картами;

3.5. осуществление отдельных банковских операций организациями, которые вправе их совершать без лицензии Центробанка РФ;

3.6. реализация изделий народных художественных промыслов (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством РФ;

3.7. оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами.

3.8. организация тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) организациями или индивидуальными предпринимателями игорного бизнеса;

3.9. проведение лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа исполнительной власти, включая оказание услуг по реализации лотерейных билетов;

3.10. реализация промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа;

3.11. реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям;

3.12. внутрисистемная реализация организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (выполненных работ, оказанных услуг);

3.13. реализация входных билетов, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности, организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия; оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для подготовки и проведения указанных мероприятий;

3.14. операции займа в денежной форме и ценными бумагами, включая проценты по ним, а также операции РЕПО, включая денежные суммы, подлежащие уплате за предоставление ценных бумаг по операциям РЕПО.

3.15. операции по выдаче поручительств (гарантий) налогоплательщиком, не являющимся банком (с 01.01.2017);

3.16. выполнение НИОКР за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение НИОКР учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров;

3.17. услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в т.ч. детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории РФ, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности;

3.18. реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой составляет не менее 70%, в счет натуральной оплаты труда, для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы;

3.19. реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них;

3.20. передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир;

3.21. услуги застройщика на основании договора участия в долевом строительстве (кроме услуг застройщика, оказываемых при строительстве объектов производственного назначения)

3.22. передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают **100 рублей**

3.23. операции по уступке (переуступке, приобретению) прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров по предоставлению займов в денежной форме и (или) кредитных договоров, а также по исполнению заемщиком обязательств перед каждым новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки;

3.24. реализация коммунальных услуг, предоставляемых управляющими организациями, товариществами собственников жилья, жилищно-строительными, жилищными или иными специализированными потребительскими кооперативами, при условии приобретения коммунальных услуг у организаций коммунального комплекса, поставщиков электрической энергии и газоснабжающих организаций;

3.25. реализация работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме, выполняемых управляющими организациями, товариществами собственников жилья, жилищно-строительными, жилищными или иными специализированными потребительскими кооперативами, созданными в целях удовлетворения потребностей граждан в жилье и отвечающими за обслуживание внутридомовых инженерных систем, при условии приобретения работ (услуг) у организаций и индивидуальных предпринимателей, непосредственно выполняющих данные работы (услуги).

3.26. безвозмездное оказание услуг по производству и (или) распространению социальной рекламы в соответствии с законодательством РФ о рекламе (при соблюдении требований к социальной рекламе);

3.27. услуги участников договора инвестиционного товарищества - управляющих товарищей по ведению общих дел товарищей;

3.28. передача имущественных прав в виде вклада по договору инвестиционного товарищества, а также передача имущественных прав участнику договора инвестиционного товарищества в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников

указанного договора, или раздела такого имущества - в пределах суммы оплаченного вклада данного участника и др.

4. Не подлежит налогообложению ввоз на таможенную территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией:

4.1. товаров (за исключением подакцизных), ввозимых в качестве безвозмездной помощи РФ;

4.2. медицинских товаров, сырья и комплектующих изделий для их производства;

4.3. материалов для изготовления иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и лечения инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством);

4.4. культурных ценностей, приобретенных за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов, культурных ценностей, полученных в дар государственными и муниципальными учреждениями культуры, государственными и муниципальными архивами, а также культурных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов РФ

4.5. всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, произведений кинематографии, ввозимых в целях осуществления международных некоммерческих обменов;

4.6. товаров, произведенных в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования РФ на основании международного договора;

4.7. технологического оборудования, комплектующих и запасных частей, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций;

4.8. необработанных природных алмазов;

4.9. товаров, для официального пользования иностранных дипломатических представительств, для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств;

4.10. валюты РФ и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа, ценных бумаг - акций, облигаций, сертификатов, векселей;

4.11. продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями РФ.

4.12. товаров, за исключением подакцизных, по перечню, утверждаемому Правительством РФ, перемещаемых в рамках международного сотрудничества в области исследования и использования космического пространства, а также соглашений об услугах по запуску космических аппаратов;

4.13. незарегистрированных лекарственных средств, предназначенных для оказания медицинской помощи по жизненным показаниям конкретным пациентам, и гемопоэтических стволовых клеток и костного мозга для проведения неродственной трансплантации (при условии представления в таможенные органы соответствующего разрешения).

Важно: от льгот, установленных п.3 ст. 149 НК РФ, налогоплательщик может отказаться.

Порядок формирования налоговой базы по НДС налогоплательщиками и налоговыми агентами

Момент определения налоговой базы

Момент определения налоговой базы - это дата, на которую налоговая база формируется для исчисления и уплаты с нее НДС.

По общему правилу налоговая база определяется на наиболее раннюю из двух дат:

1) на день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

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

По ряду операций существует особенность определения даты формирования налоговой базы:

п/п	Хозяйственная операция	Момент определения налоговой базы
.	Продажа товара, который не отгружается и не транспортируется (земельные участки, здания, квартиры и др.) (п. 3 ст. 167 НК РФ)	Моментом определения базы по НДС при реализации недвижимого имущества признается день передачи недвижимого имущества покупателю этого имущества по передаточному акту или иному документу о передаче недвижимого имущества (п. 16 ст. 167 НК РФ).
.	Реализация товаров, переданных на хранение (п. 7 ст. 167 НК РФ)	День реализации складского свидетельства
.	Передача имущественных прав (п. 8 ст. 167 НК РФ):	
.1	Уступка новым кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг) (п. 2 ст. 155 НК РФ)	День уступки или день прекращения обязательства
.2	Передача имущественных прав на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места (п. 3 ст. 155 НК РФ)	День уступки (последующей уступки) требования
.3	Реализация денежного требования, приобретенного у третьих лиц (п. 4 ст. 155 НК РФ)	День последующей уступки требования или день исполнения обязательства должником
.4	Передача прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав (п. 5 ст. 155 НК РФ)	День передачи имущественных прав
.	Выполнение СМР для собственного потребления (п. 10 ст. 167 НК РФ)	Последнее число каждого налогового периода
.	Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд (п. 11 ст. 167 НК РФ)	День передачи
.	Поставка товаров (выполнение работ, оказание услуг, передача имущественных прав) в счет поступившего ранее аванса (п. 14 ст. 167 НК РФ)	День отгрузки или день передачи имущественных прав
.	Услуги по перевозке пассажиров	Последнее число каждого

Порядок формирования налоговой базы по отдельным операциям (ст. 153-162 НК РФ)

Общие требования к порядку формирования налоговой базы:

- налоговая база определяется по окончании налогового периода (ст. 54 НК РФ);
- налоговая база определяется в рублях;
- налоговая база по операциям, облагаемым по разным налоговым ставкам, определяется

отдельно;

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

- выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, полученных им в денежной, натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Если выручка поступила в иностранной валюте, то организация осуществляет пересчет ее в рубли для определения налоговой базы по НДС на наиболее раннюю дату:

- на дату отгрузки;

- на дату получения предоплаты (аванса). В этом случае, момент определения налоговой базы возникает дважды: сначала на день получения предоплаты, затем на день отгрузки.

Налоговые агенты, которые приобретают товары, работы, услуги у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах РФ, пересчитывают суммы в рубли на дату фактического осуществления расходов по оплате товаров, работ, услуг.

Определение налоговой базы:

№ п/п	Объект налогообложения	Налоговая база
1	Реализация товаров (работ, услуг) (п. 1 ст. 154 НК РФ).	Стоимость этих товаров (работ, услуг) с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без НДС
2	Получение оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) (п. 1 ст. 154 НК РФ)	Сумма полученной оплаты с учетом НДС.
3	Реализация товаров (работ, услуг): - по товарообменным (бартерным) операциям, - на безвозмездной основе, - передача товаров (работ, услуг) при оплате труда в натуральной форме (п. 2 ст. 154 НК РФ)	Стоимость этих товаров (работ, услуг) с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.
4	Реализация имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного НДС (п.3 ст. 154 НК РФ).	Разница между ценой реализуемого имущества с учетом НДС и стоимостью реализуемого имущества с учетом НДС (остаточной стоимостью с учетом переоценок).
5	Реализация сельскохозяйственной продукции, закупленной у физических лиц, и продуктов ее переработки по перечню, утв. Правительством РФ (п. 4 ст.154 НК РФ)	Разница между ценой с учетом НДС и ценой приобретения продукции.
6	Реализация услуг по производству товаров из давальческого сырья (п.5 ст. 154 НК РФ)	Стоимость обработки, переработки с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без НДС.
7	Реализация автомобилей, приобретенных у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками) для перепродажи (п. 5.1. ст.154 НК РФ).	Разница между ценой реализации (с учетом ст. 105.3 НК РФ) с учетом НДС и ценой приобретения автомобиля.

8	Реализация товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены, если указанная тара подлежит возврату продавцу (п. 7 ст.154 НК РФ).	Залоговые цены данной тары не включаются в налоговую базу.
9	Осуществление перевозок (за исключением пригородных) пассажиров, багажа, грузов, грузобагажа, почты железнодорожным, автомобильным, воздушным, морским или речным транспортом (п.1 ст. 157 НК РФ)	Стоимость перевозки (без включения в нее НДС) только в пределах территории РФ
10	Реализация услуг международной связи (п.5 ст. 157 НК РФ)	При определении налоговой базы не учитываются суммы, полученные организациями связи от реализации указанных услуг иностранным покупателям.
11	Реализация предприятия в целом как имущественного комплекса (п.1 ст. 158 НК РФ)	Налоговая база определяется отдельно по каждому виду активов предприятия
12	Передача налогоплательщиком товаров, работ, услуг для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, в том числе через амортизационные отчисления (п. 1 ст. 159 НК РФ)	Стоимость этих товаров, работ, услуг, исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии - исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.
13	Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления (п.2 ст. 159 НК РФ)	Стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.
14	Ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (ст. 160 НК РФ)	Сумма таможенной стоимости ввозимых товаров, подлежащей уплате таможенной пошлины и подлежащих уплате акцизов (для подакцизных товаров).
15	Реализация товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков (п.1 ст. 161 НК РФ)	Сумма дохода от реализации этих товаров, работ, услуг с учетом НДС. Налоговая база определяется налоговыми агентами.
16	Реализация на территории РФ товаров, работ, услуг иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков (п. 5 ст. 161 НК РФ)	Налоговая база определяется налоговым агентом как стоимость таких товаров, работ, услуг с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них суммы НДС.

17	Изменение в сторону увеличения стоимости (без учета налога) отгруженных товаров (работ, услуг), в т.ч. из-за увеличения цены (тарифа) и (или) увеличения количества (объема) отгруженных товаров, работ, услуг, переданных имущественных прав (п.10 ст. 154 НК РФ).	Учитывается при определении налогоплательщиком налоговой базы за налоговый период, в котором осуществлена отгрузка соответствующих товаров (работ, услуг).
----	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами (ст. 161 НК РФ)

Организация или индивидуальный предприниматель являются налоговым агентом , если:	- приобретают товары (работы, услуги), местом реализации которых является территория РФ, у иностранных лиц, которые не состоят на учете в налоговых органах РФ;	Налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога.
	- арендуют , покупают (получают) федеральное имущество, имущество субъектов Российской Федерации и (или) муниципальное имущество у органов государственной власти и управления и (или) органов местного самоуправления;	Налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога.
	- продают конфискованное имущество, имущество, реализуемое по решению суда, бесхозяйные ценности, клады и скупленные ценности, а также ценности, которые перешли по праву наследования государству. Исключение - реализация имущества (имущественных прав) должников, признанных банкротами: в этом случае налоговыми агентами являются покупатели такого имущества (имущественных прав);	Налоговая база определяется исходя из цены реализуемого имущества (ценностей), определяемой с учетом положений статьи 105.3 настоящего Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров).
	- продают имущество (имущественные права) должника, признанного банкротом в соответствии с законодательством;	Налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этого имущества с учетом налога.
	- в качестве посредника с участием в расчетах реализуют товары (работы, услуги, имущественные права) иностранных лиц, которые не состоят на учете в налоговых органах РФ;	Налоговая база определяется как стоимость таких товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них суммы налога.
Если доход, подлежащий налогообложению у налогового агента, получен налогоплательщиком в натуральной форме и денежных выплат в этом периоде не было, налоговый агент не обязан удерживать НДС с налогоплательщика и должен сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика.		

Особенности определения налоговой базы по операциям, связанным с расчетами по оплате товаров, работ, услуг (ст. 162 НК РФ)

Налоговая база у продавца увеличивается на суммы, фактически связанные с расчетами по оплате реализованных товаров, работ, услуг.

По своей сути получение этих денежных средств является **дополнительной операцией** к основной операции по реализации. Поэтому налогообложение этих сумм в части применения ставки НДС также зависит от порядка налогообложения основной операции.

Если основная операция по реализации товаров (работ, услуг) не облагается НДС, то и денежные суммы, связанные с оплатой таких товаров (работ, услуг), не облагаются НДС (п. 2 ст. 162 НК РФ).

Например, не подлежат налогообложению:

- денежные средства, остающиеся в распоряжении застройщика, если сумма его затрат меньше стоимости объекта недвижимости, так как услуги застройщика по договору участия в долевом строительстве освобождены от налогообложения (пп. 23.1 п. 3 ст. 149 НК РФ);
- денежные средства, связанные с оплатой не облагаемых НДС услуг по предоставлению займа или кредита (пп. 3 и 15 п. 3 ст. 149 НК РФ), в том числе: комиссия за выдачу займа (кредита), денежные средства (включая уплату процентов), получаемые в связи с изменением сроков предоставления средств (в том числе штрафные санкции за досрочное погашение займа (кредита)), а также в связи с изменением процентных ставок и иных условий займа (кредита)
- суммы субсидий, получаемые банками из федерального бюджета на возмещение потерь от выпадающих доходов по кредитам, выданным физическим лицам на приобретение автомобилей, на основании того, что операции по предоставлению кредитов освобождаются от налогообложения;
- проценты по банковскому вкладу (депозиту);
- денежные средства, получаемые продавцом за перегруз вагонов при осуществлении операций по реализации лома и отходов черных металлов, так как эти операции не подлежат налогообложению;
- и т.п.

Налоговая база увеличивается, например, на суммы:

Виды доходов	Детализация видов дохода	Особенности включения в налоговую базу
<p>1. Денежные суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) (пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ):</p> <ul style="list-style-type: none"> - в виде финансовой помощи; - на пополнение фондов специального назначения; - в счет увеличения доходов; - иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). 	<p>- денежные средства, которые организация, выполняющая работы (реализующая товары, оказывающая услуги), получает от заказчика в качестве компенсации расходов, в том числе командировочных, транспортных, на страхование;</p> <p>- денежные средства, полученные продавцом от покупателя за предоставление коммерческого кредита в виде рассрочки оплаты реализуемого имущества;</p> <p>- денежные средства, которые арендодатель получает от арендатора в качестве обеспечения выполнения арендатором своих обязательств по договору аренды, например, гарантийный платеж;</p> <p>- премии, которые заказчик выплачивает исполнителю в рамках договора на оказание маркетинговых услуг;</p> <p>- суммы, полученные в счет оплаты товаров (работ, услуг) из бюджета;</p> <p>- денежные средства, получаемые организацией - доверительным управляющим в качестве возмещения расходов на оплату труда, страховых взносов и других начислений на заработную плату от учредителя доверительного управления и др.</p>	<p>Включаются в налоговую базу в том периоде, в котором получены.</p> <p>Облагаются налогом, если удовлетворяют условиям: 1. связаны с реализацией товаров (работ, услуг), т.е. между налогоплательщиком и его контрагентом, во-первых, заключен договор, по которому одна сторона реализует другой стороне товары (работы, услуги). Во-вторых, эта реализация должна фактически произойти. То есть товары должны быть переданы, работы выполнены, а услуги оказаны.</p> <p>2. выставляется счет-фактура в одном экземпляре, который регистрируется в книге продаж.</p>

<p>2. Денежные суммы в виде (пп. 3 п. 1 ст. 162 НК РФ):</p> <ul style="list-style-type: none"> - процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям; - процента по товарному кредиту. 	<p>1). процент облагается в части превышения размера процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования, действовавшими в периодах, за которые производится такой расчет. Налоговая база равна сумме этого превышения.</p> <p>2). Процентный доход по векселю (облигации) облагается НДС в случае, когда организация получает процентный вексель (облигацию) от своего покупателя в связи с поставкой ему облагаемых НДС товаров (работ, услуг).</p> <p>3). При получении процентов от заемщика за пользование переданным имуществом кредитор (организация или предприниматель) исчисляет и уплачивает НДС с той части, которая превышает действующую ставку рефинансирования.</p>
<p>3. До 01.07.2016: Страховые выплаты, полученные организацией при наступлении страхового случая по договору страхования финансового риска.(1)</p>	<p>1). Основным условием является реализация страхователем по застрахованному договору товаров (работ, услуг), которая признается объектом налогообложения.</p> <p>Исключением являются случаи, когда страхуются обязательства:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) по поставке товаров на экспорт; 2) по реализации товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны.
<p>3. С 01.07.2016 (Федеральный закон от 05.04.2016 № 97-ФЗ): полученные страховые выплаты по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора</p>	<p>Применяется только отдельными организациями, перечисленными в п. 5 ст. 170 НК РФ, например, банками, за исключением операций, облагаемых по ставке 0% в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ</p>

Налоговые ставки (ст. 164 НК РФ)

По НДС установлены ставки, в зависимости от вида облагаемой операции и товаров, работ, услуг:

Виды ставок	Размер ставок	Хозяйственные операции
Основные ставки	0 % (п.1 ст.164 НК РФ)	По операциям реализации: <ul style="list-style-type: none">- товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы подтверждающих документов;- услуг по международной перевозке товаров;- с 01.01.2015 по 31.12.2016 -услуги по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении;- дальние перевозки пассажиров и багажа железнодорожным транспортом по России (с 01.01.2015);- другим экспортным операциям.
	10 % (п. 2 ст. 164 НК РФ)	По операциям реализации: <ul style="list-style-type: none">- продовольственных товаров (по перечню утв. пп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ и Постановлением Правительства РФ);- товаров для детей (по перечню пп.2 п.2 ст. 164 НК РФ и Постановлением Правительства РФ);- периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой (по перечню утв. Постановлением Правительства РФ);- реализации медицинских товаров (по перечню, установленному пп.4 п.2 ст.164 НК РФ и Постановлением Правительства РФ);- по 31 декабря 2017 года включительно - услуги по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа (за исключением услуг, указанных в пп.4.1 п.1 ст. 164 НК РФ)- услуг по перевозкам пассажиров и багажа железнодорожным транспортом общего пользования в дальнем сообщении (за исключением услуг, указанных в пп.4 п. 1 ст. 164 НК РФ)
	20 %	По всем операциям реализации, не перечисленным выше.
Расчетные ставки	10/110 % (п. 4 ст. 164 НК РФ)	Применяются в следующих случаях: <ul style="list-style-type: none">- при получении денежных средств,

	20/120 % (п.4 ст.164 НК РФ)	связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных ст. 162 НК РФ; - при получении авансов в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав; - при удержании налога налоговыми агентами; - при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом; - при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с п. 4 ст. 154 НК РФ; - при реализации автомобилей, которые приобретены для перепродажи у физических лиц; - при передаче имущественных прав в соответствии с п. п. 2 - 4 ст. 155 НК РФ.
	15,25 % (ст. 158 НК РФ)	При реализации предприятия в целом как имущественного комплекса.

Порядок исчисления НДС

Общие правила исчисления НДС

НДС определяется исходя из налоговой базы и налоговой ставки:

НДС=НБ*Ст, где:

НБ - налоговая база;

Ст - ставка налога.

Правила исчисления НДС:

1. НДС исчисляется по тем операциям, по которым налоговая база определена и момент ее определения приходится на данный налоговый период.
2. Налог исчисляется отдельно по налоговым базам, облагаемым по различным налоговым ставкам.
3. Налог определяется по каждому виду операций.
4. По итогам налогового периода общая сумма НДС исчисляется в отношении операций, которые являются объектом налогообложения.
5. Исчисленный по налоговой базе НДС, подлежит корректировке на сумму налогового вычета и сумму восстановленного налога.

Налоговые вычеты по НДС: порядок и основания применения (ст. 171 НК РФ)

Налоговые вычеты по НДС уменьшают сумму налога, подлежащую перечислению в бюджет по итогам текущего периода.

Вычетам подлежат суммы НДС:

6. предъявленные поставщиками при приобретении товаров, работ, услуг на территории РФ;
7. уплаченные продавцом с полученных от покупателей сумм частичной оплаты предстоящих платежей;
8. уплаченные в бюджет налогоплательщиком в качестве налогового агента;
9. уплаченные при ввозе товаров в Россию для внутреннего потребления.
10. **С 1 октября 2014 г.** налоговым вычетам подлежат суммы НДС, которые уплачены налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию РФ (иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией) в таможенной процедуре переработки для внутреннего потребления.

Условия принятия сумм НДС к вычету:

1. Организация (индивидуальный предприниматель) являются налогоплательщиками НДС.
2. Товары, работы, услуги, имущественные права приобретены для операций, облагаемых НДС.
3. Товары, работы услуги оприходованы (приняты к учету), за исключением суммы НДС, уплаченной в счет предстоящих поставок (п. 12 ст. 171, п.9 ст. 172 НК РФ).
4. Счет-фактура, а также первичные документы оформлены надлежащим образом.

Воспользоваться правом на вычет организация может в течение трех лет после принятия на учет приобретенных на территории РФ ТРУ, имущественных прав или товаров, ввезенных на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (п. 1.1 ст. 172 НК РФ). Три года считаются с 1-го числа месяца после окончания квартала, в котором компания приняла товары к учету. К примеру, если товары оприходованы в феврале 2015 года, то срок начинается с 1 апреля 2015 года. А истекает ровно через три года — 31 марта 2018 года (Письмо МФ РФ от 12.05.15 № 03-07-11/27161). При этом дата получения счета-фактуры не влияет на расчет срока.

Кроме того, организация вправе включить в декларацию вычеты по счетам-фактурам, которые поступили после окончания отчетного квартала, но до срока сдачи декларации. При этом важно, что основание для вычета возникло в периоде, за который представляется декларация. Это правило распространяется и на исправленные счета-фактуры. Если счет- фактуру выставил упрощенец, то организация-покупатель, применяющая общий режим налогообложения вправе заявить вычет по такому счету-фактуре при условии, что упрощенец перечислил НДС в бюджет.

Не все вычеты можно перенести на последующие периоды. Так, вычеты по авансовым платежам нельзя переносить на более поздний период, т.к. переносить вычет разрешается только по приобретенным ТРУ (п.1.1 ст. 172 НК РФ) и только по отгрузочным счетам- фактурам.

Если организация осуществляет регулярные отгрузки в адрес одного контрагента, то в один счет-фактуру можно включить несколько отгрузок. Главное, чтобы при этом выполнялся срок оформления счетов-фактур. Например, по отгрузкам, совершенным 30, 31 марта, 1 и 2 апреля 2017 г. можно выставить один счет-фактуру 2 апреля 2017г.

НДС по ТРУ, оплаченным наличными деньгами, можно принять к вычету только при наличии счета-фактуры продавца с выделенной суммой налога. Приложенные к авансовому отчету чек ККТ, товарный чек или бланк строгой отчетности (БСО) с выделенной суммой НДС права на вычет НДС не дают (Письмо Минфина от 03.08.2010 N 03-07-11/335). Исключение составляют стоимость проезда и проживания командированных работников. По остальным расходам при отсутствии счета-фактуры с выделенной суммой налога:

- если НДС в чеке ККТ (БСО) выделен - стоимость товаров (работ, услуг), приобретенных за наличные, включается в расходы без НДС. Сам налог в налоговых расходах не учитывается и к вычету не принимается;

- если НДС в чеке ККТ (БСО) не выделен - стоимость товаров (работ, услуг), приобретенных за наличные, включается в расходы в полной сумме, указанной в чеке ККТ (БСО). НДС расчетным путем не выделяется и к вычету не принимается.

Отдельные суммы НДС принимаются к вычету в пределах сумм, которые признаются в качестве расходов по правилам 25 главы НК РФ (п.7 ст. 171 НК РФ).

С 1 января 2015 г. вычет НДС в пределах нормативов применяется только к расходам, указанным в абз. 1 п. 7 ст. 171 НК РФ. Это расходы на **командировки** (на проезд к месту служебной командировки и обратно, пользование в поездах постельными принадлежностями, наем жилого помещения) и **представительские** расходы. **С 01.07.2016** плательщики вправе заявить налоговый вычет в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, используемых для осуществления операций, облагаемых по налоговой ставке 0 %, при принятии приобретённых товаров на налоговый учёт. При этом данный порядок применения налоговых вычетов не распространяется на операции по реализации сырьевых товаров. К сырьевым товарам относятся минеральные продукты, продукция химической промышленности и связанных с ней других отраслей, древесина и изделия из нее, древесный уголь, жемчуг, драгоценные и полудрагоценные камни, драгоценные металлы, недрагоценные металлы и изделия из них. Коды видов данных товаров в соответствии с ТН ВЭД ЕАЭС определяются правительством РФ. Данные изменения внесены Законом № 150-ФЗ от 30.05.2016.

Полученные от поставщиков счета - фактуры регистрируются в **книге покупок** - по мере возникновения права на **налоговые вычеты**. Данные **книги покупок** находят свое отражение в **налоговой декларации** в качестве **налоговых вычетов**.

Например, по расходам на проезд в командировку и обратно, в книге покупок заполняются следующие графы:

1 - № п/п
2 - код вида операции - 23 - "Приобретение услуг, оформленных бланками строгой отчетности в случаях, предусмотренных пунктом 7 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации".

8 - дата подписания авансового отчета

9 - например, ОАО РЖД

10 - ИНН/КПП

15 - Стоимость покупок по счету-фактуре (включая НДС)

16 - Сумма НДС по счету-фактуре, принимаемая к вычету, в рублях и копейках

Суммы налоговых вычетов отражаются в налоговой декларации по НДС в разделе 3 и разделе 8 в развернутом виде в разрезе видов хозяйственных операций.

Однако в ряде ситуаций, «входной» НДС **не включается в вычеты**, а в обязательном порядке:

• учитывается в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 2 ст. 170 НК РФ)

• относится на затраты, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль (п. 5 ст. 170 НК РФ).

Рассмотрим два этих случая: **Первый**

В стоимость товаров, работ, услуг «входной» НДС учитывается в случаях, оговоренных в п.2 ст. 170 НК РФ, а именно:

1. Если товары, работы, услуги приобретены для использования в операциях, не облагаемых НДС.
2. Если товары, работы, услуги используются для операций, местом реализации которых не признается территория РФ.

3. В том случае, если у организации имеются операции, местом реализации которых признается территория РФ и нет, то налоговый учет таких операций должен быть построен в особом порядке - на основе

раздельного учета. Если, например, по общехозяйственным затратам такой учет провести невозможно, то "входной" НДС необходимо учесть в стоимости товаров, работ, услуг пропорционально доле, приходящейся на операции, местом реализации которых не признается территория РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 № 1407/11).

4. Если покупатель или заказчик товаров, работ, услуг не является плательщиком НДС, например, применяет специальные налоговые режимы в виде УСН, ЕНВД, ЕСХН, патентной системы налогообложения или освобожден от исполнения обязанностей налогоплательщика по ст. ст. 145, 145.1 НК РФ.

5. Если товары, работы, услуги используются для операций, которые не признаются реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

Таким образом, в этих ситуациях «входной» НДС учитывается в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав. Или, проще говоря, стоимость таких товаров, работ, услуг увеличивается на сумму НДС.

Обращаю внимание, что в п.2 ст. 170 НК РФ речь идет о ситуациях, когда **предъявленные** суммы НДС учитываются в стоимости приобретенного имущества и **уплаченном** НДС **при ввозе** товаров. В параллель с этой нормой Кодекса идет п.3 ст. 154 НК РФ, в которой речь идет о порядке формирования налоговой базы, если реализуется имущество по стоимости, с учетом **уплаченного** НДС. Таким образом, налицо разница между терминами «предъявленный» НДС и «уплаченный» НДС. Иными словами, если приобретаем имущество, которое ставим на учет по стоимости с учетом НДС в соответствии с п.2 ст. 170 НК РФ и фактически налог поставщику не уплачен, т. е. образовалась кредиторская задолженность, то при продаже такого имущества налоговую базу по такой реализации с применением п.3 ст. 154 НК РФ определять нельзя. Для целей применения положений п.3 ст. 154 НК РФ необходимо, чтобы сумма НДС была не только предъявлена, но и оплачена. Только в этой ситуации налоговая база будет исчисляться с межценовой разницы. **Второй**

«Входной» НДС относится на затраты, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль (п. 5 ст. 170 НК РФ) у банков, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов как самостоятельный вид прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Такие организации имеют большую специфику в налогообложении не только НДС, но и другими налогами.

С 1 апреля 2014 года относить на затраты "входной" НДС смогут также **организаторы** торговли (в том числе биржи), клиринговые организации, профессиональные участники рынка ценных бумаг, управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов. Такие изменения внесены Федеральным законом от 28.12.2013 № 420-ФЗ.

Однако такие организации могут отнести «входной» НДС на затраты после оплаты товара, работы, услуги поставщику. (Письмо МФ РФ от 26.10.2011 № 03-07-05/30). Исключением из этого правила является учет суммы «входного» НДС по приобретенным имущественным правам, который такие организации не вправе включить в расходы по налогу на прибыль (Письмо МФ РФ от 04.08.2009 № 03-03-06/2/153).

Сложные вопросы вычета по НДС

Обращаем внимание, что с **1 октября 2014 года** изменился порядок предоставления налоговых вычетов по НДС с аванса (см. далее п. 5 и 6) :

1. Продавец снизил цену по прошлым отгрузкам товаров.

Действия по сделке: составить дополнительное соглашение к основному договору поставки, выставить корректировочный счет-фактуру.

Образовавшаяся переплата не возвращена покупателю, а признается авансом. Продавец:

- НДС по корректировочному счету-фактуре принимается к вычету.
- С образовавшейся разницы на дату подписания соглашения начисляется НДС, который перечисляется в бюджет, как НДС с аванса.

Выставляет покупателю счет-фактуру на аванс. Покупатель:

- Восстанавливает НДС на основании корректировочного счета-фактуры.

2. Продавец получил аванс, не предусмотренный договором. Продавец:

- Платит НДС с аванса независимо от того, предусмотрен аванс в договоре или нет.
- После поставки принимает НДС с аванса к вычету (п. 6 ст. 172 НК РФ) **Покупатель:**
- Права на вычет с предоплаты нет, т.к. условия об уплате аванса в договоре нет (Письмо МФ РФ от 06.03.2009 № 03-07-15/39). Вычет будет возможен только с поступивших товаров.

3. Договор в у.е, на аванс в рублях.

Действия: договор между продавцом и покупателем заключен в у.е. Покупатель перечислил аванс в рублях на дату платежа.

Продавец:

- НБ определяет по курсу на дату получения денег (письмо МФ РФ от 06.03.2012 № 0307-09/20).
- Стоимость отгрузки определяется:

Аванс = 100 % суммы договора	Аванс = часть суммы договора
Цена пересчитывается по курсу на дату аванса.	Часть стоимости определяется по курсу на дату аванса, а часть - на дату отгрузки.

Покупатель:

- НДС принимает к вычету в той сумме, которая указана продавцом в счете-фактуре на аванс и отгрузку.

4. Продавец и покупатель договорились о «перевороте» аванса с одного договора на другой.

Продавец: принимает к вычету НДС с аванса на дату отгрузки товара по новому договору (Письмо МФ РФ от 01.04.2014 № 03-07-РЗ/14444).

Покупатель: восстанавливает НДС после получения товара по новому договору.

5. НДС с аванса - по ставке 20/120%, а по отгружен товар по ставке 10%. С 1 октября 2014 года:

Продавец: вычет с аванса продавец заявляет в размере налога, исчисленного со стоимости отгруженных товаров (п. 6 ст. 172 НК РФ). Однако со стоимости отгрузки НДС исчислен по ставке 10 процентов, а с аванса уплачен больше. Вопрос - можно ли заявить к вычету всю сумму НДС с аванса? Разъяснений пока нет. Однако Кодекс не запрещает. **Покупатель:**

- восстанавливает НДС в размере, принятом к вычету по товарам (пп.3 п.3 ст. 170 НК РФ).
- По оприходованному товару заявляет вычет по ставке 10%. **Пример**

Продавец получил предоплату в сумме 228 000 руб. за товар, который облагается НДС по разным ставкам. Сумма налога, исчисленного по ставке 20/120, составила 38 000 руб. Товар отгружен на сумму 110 000 руб. (в т. ч. НДС по ставке 10% - 10 000 руб.).

Действия продавца: НДС, исчисленный с полученного аванса, составил 38 000 руб. С отгрузки - 10 000 руб. Следовательно, НДС к вычету составит 18 333 руб. (110 000 x 20/120).

Действия покупателя: принимает к вычету НДС с аванса - 34 780 руб. После оприходования товаров принимает НДС к вычету в сумме 10 000 руб. и восстанавливает НДС в сумме 16 780 руб.

6. Подрядчик засчитывает аванс по каждому этапу работ. С 1 октября 2014 года: Действия: в договоре предусмотрены поставки партиями или этапы работ. По каждой партии или поставке поставщик ведет отдельный учет и засчитывает в оплату ТРУ часть общего аванса по договору.

Поставщик:

- заявляет вычет с аванса только в сумме пропорционально отгрузке. (п. 6 ст. 172 НК РФ).
- Если стоимость отгруженных товаров меньше аванса, то поставщик принимает к вычету НДС со стоимости отгрузки.
- Если цена отгрузки больше, то НДС принимается к вычету в сумме ранее оплаченного аванса.

Покупатель:

- Восстанавливает НДС с суммы, которая зачтена в оплату товара (пп.3 п.3 ст. 170 НК РФ)
- Если стоимость товара меньше аванса, то НДС восстанавливается в сумме отгрузки.
- Если стоимость товара больше предоплаты, то НДС восстанавливается в сумме ранее перечисленного аванса.

Действия продавца

При получении предоплаты у продавца возникает обязанность исчислить НДС. При этом согласно п. 4 ст. 164 НК РФ применяется расчетная ставка налога. Право на вычет возникает у продавца с даты отгрузки соответствующих товаров (выполненных работ, оказанных услуг) в сумме налога, исчисленной с суммы предоплаты или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг). Именно эта норма претерпела изменение.

Пример

Покупатель перечислил продавцу предоплату за товары в сумме 118 000 руб., в т. ч. НДС - 19 666,67 руб. Продавец исчисляет НДС с предоплаты в сумме 19 666,67 руб.

Сделав отгрузку товара на сумму 29 500 руб., в т. ч. НДС 4 916,67 руб., продавец вправе принять НДС со всей суммы предоплаты к вычету, т. е. в сумме 19 666,67 руб. А при совершении отгрузки опять начислить налог, но на сумму произведенной отгрузки - 4 916,67 руб. (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ).

Начиная с 1 октября 2014 г. действует следующее правило. Допустим, договором предусмотрен поэтапный порядок исполнения обязательств по поставке товаров (выполнению работ, оказанию услуг, передаче имущественных прав) и особый порядок зачета сумм предоплаты, т. е. частичный зачет сумм ранее полученной предоплаты. Тогда вычеты сумм налога производятся с даты отгрузки соответствующих товаров в размере, соответствующем части стоимости отгруженных товаров, в оплату которых засчитываются суммы ранее полученной предоплаты (п. 6 ст. 172 НК РФ в ред., действующей с 1 октября 2014 г.).

Соответственно, в примере 1 после 1 октября 2014 г. продавец вправе сделать вычет только в сумме отгрузки - 4 916,67 руб. Если бы отгрузка была произведена на сумму, превышающую предоплату, то вычет применялся бы в сумме, ранее уплаченной с аванса.

Действия покупателя

Согласно прежней редакции п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ при наличии счета-фактуры можно было принять к вычету НДС, предъявленный продавцом товаров. При получении товара и принятии его к учету у покупателя вновь возникало право на налоговый вычет «входного» НДС (подп. 2 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ) при наличии «отгрузочного» счета- фактуры, выставленного продавцом. А вот ранее принятый к вычету

НДС по «авансовому» счету-фактуре организация обязана была восстановить на основании подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ.

После 1 октября 2014 г. обязанность восстановить налог возникнет в той сумме, в которой продавец примет НДС к вычету. В примере 1 речь идет о сумме в размере 4 916,67 руб.

Таким образом, ситуация получается полностью зеркальной: условия восстановления налога такие же, что и у продавца при восстановлении НДС, если договором предусмотрен поэтапный порядок исполнения обязательств по поставке товаров и особый порядок зачета сумм предоплаты, перечисленных налогоплательщиком в счет предстоящих поставок, т. е. частичный зачет сумм ранее перечисленной предоплаты. Тогда суммы налога, принятые к вычету покупателем при перечислении аванса, он восстанавливает в размере, соответствующем части стоимости приобретаемых товаров, в оплату которых засчитываются суммы ранее перечисленного аванса.

Таким образом, если стоимость отгруженного товара меньше суммы полученной предоплаты, продавец вправе принять к вычету НДС только в отношении отгруженных товаров в размере, который указан в счете-фактуре. В свою очередь, покупатель обязан восстановить НДС только в размере той суммы, которая указана в счете-фактуре на отгрузку товара.

Порядок восстановления НДС

НДС, подлежащий восстановлению, увеличивает налоговые платежи организации по НДС в бюджет. Восстановление НДС неразрывно связано с **правом** налогоплательщика на вычет. Если в прошлом организация этим правом воспользовалась, то у нее может возникнуть **обязанность** восстановить НДС. НДС восстанавливается по определенным правилам.

Случаи восстановления НДС (п.3 ст. 170 НК РФ)	Порядок действий:	
	Восстановление НДС	Принятия НДС к вычету
1. Передача имущества (нематериальных активов, имущественных прав) в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклада по договору инвестиционного товарищества, паевых взносов в паевые фонды кооперативов, а также передача недвижимого имущества на пополнение целевого капитала некоммерческой организации (пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ).	<p>у передающей стороны</p> <p>1). НДС восстанавливается в том налоговом периоде, на который приходится дата передачи имущества.</p> <p>2). Восстанавливается вся сумма налога, которая ранее была принята к вычету, кроме объектов основных средств и НМА.</p> <p>3). По объектам основных средств и НМА, НДС восстанавливается пропорционально остаточной стоимости.</p> <p>4). Сумма восстановленного НДС указывается в документах, которыми оформляется передача.</p> <p>5). Сумма восстановленного НДС не учитывается в составе расходов по налогу на прибыль. В бухучете сумма восстановленного НДС включается в прочие расходы.</p>	<p>у принимающей стороны</p> <p>1). Имущество приходится на основании документов, сопровождающих передачу (напр. акт приема-передачи).</p> <p>2). НДС, указанный передающей стороной и подлежащий ею восстановлению, принимается принимающей стороной к вычету. Основанием для вычета является документ передачи.</p> <p>3). Зарегистрировать в книге покупок документы, на основании которых производится передача имущества в момент возникновения права на налоговый вычет.</p>

	<p>НДС, подлежащий восстановлению, включается в первоначальную стоимость финансовых вложений, т.е. относится в дебет счета 58 «Финансовые вложения».</p> <p>6). Счет-фактура не выставляется.</p> <p>7). Зарегистрировать в книге продаж тот счет-фактуру, на основании которого налог ранее был принят к вычету. Но, регистрируется счет-фактура на сумму восстановленного НДС. Изменения в книгу покупок не вносятся.</p>	
<p>2. Дальнейшее использование приобретенных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для операций, необлагаемых НДС или местом реализации которых не является территория РФ (за исключением установленных случаев) (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).</p>	<p>1). Восстанавливается налог к уплате в бюджет в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), имущественные права стали использоваться для таких операций.</p> <p>2). Восстановлению подлежит вся сумма налога, которая ранее была принята к вычету (кроме ОС и НМА).</p> <p>3). По ОС и НМА сумма НДС восстанавливается пропорционально остаточной стоимости.</p> <p>4). Если в дальнейшем основное средство будет использоваться для операций, облагаемых НДС, то сумма восстановленного НДС к вычету не принимается, так как она учтена в расходах при исчислении налога на прибыль.</p> <p>5). Суммы восстановленного НДС в целях налога на прибыль списываются в составе прочих расходов согласно ст. 264 НК РФ.</p> <p>6). Для объектов недвижимости предусмотрен специальный порядок восстановления НДС, принятого к вычету при их приобретении или строительстве (п. 6 ст. 171 НК РФ).</p>	-

<p>3. Отгрузка товаров (работ, услуг), передача имущественных прав или расторжение (изменение условий) договора, если ранее продавцу перечислены суммы предоплаты и НДС с аванса принят к вычету (пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ).</p>	<p>1). В периоде, когда получено право на вычет НДС, предъявленного организации поставщиком в целом по отгруженным товарам - НДС восстанавливается по авансу (предварительной оплате поставки). Сумма НДС к восстановлению определяется из счетов-фактур, которые выставляет поставщик при отгрузке соответствующей партии товара (части работ, услуг). Т. е., сумма к восстановлению будет равна величине НДС, предъявленного продавцом.</p> <p>2). Если поставка не состоялась в связи с расторжением договора или состоялась не в полном объеме из-за изменений условий договора и аванс был возвращен, «авансовый» НДС восстанавливается в периоде, когда организации вернули суммы предоплаты.</p>	<p>-</p>
<p>4. Уменьшение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав в случае уменьшения их цены (тарифа) или количества (объема) (пп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ)</p>	<p>1). Покупатель восстанавливает налог в том периоде, на который приходится самая ранняя из следующих дат (абз. 3 пп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ):</p> <ul style="list-style-type: none"> - дата получения покупателем первичных документов на уменьшение стоимости приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), полученных имущественных прав; - дата получения покупателем корректировочного счета-фактуры, выставленного продавцом при уменьшении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав. <p>Восстановлению подлежит разница между суммами НДС, исчисленными до и после уменьшения стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав (абз. 2 пп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ).</p> <p>2). Если НДС восстанавливается по причине уменьшения стоимости отгруженных организации товаров</p>	

	(работ, услуг), переданных имущественных прав, в книге продаж регистрируется корректировочный счет-фактура или первичный документ об уменьшении стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав.	
5. Дальнейшее использование имущества для операций, осуществляемых в рамках специальных налоговых режимов (УСН и ЕНВД) и (или) в деятельности, по которой получено освобождение согласно ст. ст. 145, 145.1 НК РФ.	1). При переходе на уплату ЕСХН суммы НДС, принятые к вычету, не восстанавливаются. 2). При переходе на УСН, ЕНВД налог восстанавливается в налоговом периоде, предшествующем переходу. 3). Если организация не по всем видам деятельности переходит на спецрежимы, НДС восстанавливается в том периоде, когда товары (работы, услуги, имущественные права) начинают использоваться для необлагаемых операций в пропорции (п. 4 ст. 170 НК РФ). 4). При начале использования права на освобождение от уплаты НДС, налог восстанавливается в последнем налоговом периоде перед периодом применения освобождения. 5). Восстанавливается вся сумма НДС, которая ранее была принята к вычету (в случае частичного перехода - с учетом пропорции), кроме ОС и НМА. 6). По ОС и НМА сумма НДС восстанавливается пропорционально остаточной стоимости. 7). Суммы восстановленного НДС для целей налога на прибыль отражаются в составе прочих расходов согласно ст. 264 НК РФ (абз. 3 пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).	Если в дальнейшем основное средство будет использоваться для операций, облагаемых НДС, то сумма восстановленного НДС к вычету не принимается независимо от того, учтена она в расходах при налогообложении прибыли или нет.

С 01.07.2017 г. НДС восстанавливается, если организация получила субсидии из любого бюджета (до 01.07.2017 - если организации получали возмещение расходов на покупку товаров, работ или услуг из федерального бюджета).

Определение суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет

Исчисление суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, осуществляется налогоплательщиками с учетом возможности применения прав на налоговые вычеты и обязанностей по начислению НДС по объектам налогообложения и восстановлению НДС.

НДС б-т = НДС нач. - НДС уплач. + НДС восст., где:

НДС б-т - сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, **НДС нач.** - сумма налога, исчисленная по налоговой базе, **НДС уплач.** - сумма налога, принимаемая к вычету, **НДС восст.** - сумма налога, подлежащего восстановлению.

Основные принципы ведения налогового учета по НДС

В общем виде налоговый учет НДС выглядит следующим образом:

Продавцы:	Покупатели:
<ul style="list-style-type: none">- выставляют счета-фактуры,- регистрируют в книге продаж	<ul style="list-style-type: none">- полученные счета-фактуры регистрируют в книге покупок (п. 3 ст. 169 НК РФ).
<p>Порядок действий:</p> <p>1) Выставленные счета-фактуры (в том числе корректировочные) покупателям на бумаге или в электронной форме, подлежат регистрации в книге продаж в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство</p> <p>2) В книге продаж регистрируются счета-фактуры, которые выписаны (выставлены):</p> <ul style="list-style-type: none">- при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (в том числе безвозмездной передаче, а также за наличный расчет);- получении оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), имущественных прав, в том числе при безденежных формах расчетов;- получении средств, увеличивающих налоговую базу;- выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления;- передаче товаров, выполнении работ, оказании услуг для собственных нужд;- возврате принятых на учет товаров;- исполнении обязанностей налоговых агентов	<p>Порядок действий:</p> <p>Полученные от продавцов счета-фактуры регистрируются в книге покупок по мере возникновения права на налоговые вычеты (принятия решения о вычете)</p>

Важно: с 01.01.2015 года плательщики НДС не ведут Журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур (п. 3 ст. 169 НК РФ). Регистрации подлежат только счета-фактуры полученные и выставленные в рамках предпринимательской деятельности в интересах другого лица субъектами, перечисленными в п. 3.1 ст. 169 НК РФ. К таким лицам относятся:

- налогоплательщики, в том числе освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика,
- лица, не являющиеся налогоплательщиками, в случае выставления и (или) получения ими счетов-фактур при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров, предусматривающих реализацию и (или) приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (агента), или на основе договоров транспортной экспедиции, а также при выполнении функций застройщика.

При этом в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур не подлежат регистрации счета-фактуры, выставленные на сумму дохода в виде вознаграждения при исполнении таких посреднических договоров.

Операции в книге продаж, покупок и журнале кодируются. Информация из книг и журнала по кодам отражается в соответствующих разделах декларации по НДС. Перечень **кодов, действующий до 01.07.2016 года**, утвержден:

- приказом ФНС России от 14.02.12 № ММВ-7-3/83
- письмом ФНС РФ от 22.01.15 № ГД-4-3/794

Счет-фактура, корректировочный счет-фактура (ст. 169 НК РФ)

Счет-фактура - документ налогового учета. Счет-фактура является одним из обязательных документов, на основании которого предоставляется вычет НДС.

Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по НДС» утверждены:

- счета-фактуры,
- корректировочные счета-фактуры,
- журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур,
- книга покупок,
- книга продаж.

Два вида счетов-фактур:

1) Счет-фактура:

- а) Счет-фактура (первичный),
- б) Исправленный счет-фактура.

2) Корректировочный счет-фактура:

- а) Корректировочный счет-фактура (первичный),
- б) Исправленный корректировочный счет-фактура.

Счет-фактура	
составляется	не составляется
- всеми налогоплательщиками, имеющими операции, признаваемые объектом налогообложения,	- по операциям, которые не облагаются НДС (льготируются) согласно ст. 149 НК РФ
	- по операциям, которые не являются объектом налогообложения
- лицами, пользующимися правом на освобождение от НДС в соответствии со ст. ст. 145, 145.1 НК РФ. При этом счета-фактуры составляются без выделения налога и в таком счете- фактуре делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)» (п. 5 ст. 168 НК РФ)	- банками, банком развития - государственной корпорацией, страховыми организациями, профессиональным объединением страховщиков, созданным в соответствии с Федеральным законом от 25.04.2002 N 40-ФЗ, и негосударственными пенсионными фондами по операциям, которые не облагаются НДС согласно ст. 149 НК РФ;

Корректировочный счет-фактура	
Выставляют:	продавцы товаров (работ, услуг) при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.
Ситуации, при наличии которых наступает обязанность выставить корректировочный счет-фактуру	- после отгрузки товаров (передачи работ, услуг) их стоимость увеличилась или уменьшилась (например, покупателю была предоставлена ретроспективная скидка);
	- при приемке товара покупателем выявлена недостача;
	- покупатель возвращает продавцу товары, не принятые на учет;
	- покупатель вместо возврата некачественного товара (в том числе принятого на учет) утилизирует его по согласованию с продавцом;
- налоговыми агентами (за своего поставщика).	- покупатель, который не является плательщиком НДС, возвращает продавцу оприходованный товар.
	- с 1 октября 2014 г. - при наличии письменного согласия сторон сделки на несоставление счетов- фактур при реализации (товаров, работ, услуг, имущественных прав) лицам, не являющимся плательщиками НДС (например, упрощенцам) либо освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика по ст. 145 и 145.1 НК РФ
	- организациями и ИП, которые заняты розничной торговлей, общественным питанием, выполнением работ (оказанием услуг) для населения за наличный расчет;
	- организациями и ИП, которые применяют специальные налоговые режимы в виде ЕСХН, УСН, ЕНВД (кроме отдельных ситуаций);

	- организациями и ИП по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокеров и посредников).
- при совершении операций по реализации товаров, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со статьей 149 НК РФ, вывезенных за пределы территории Российской Федерации на территорию государства - члена Евразийского экономического союза (вступает в силу с 01.07.2016 г., Закон № 150-ФЗ от 30.05.2016 дополнил п.3 ст. 169 НК РФ подпунктом 1.1)	

Лица, применяющие специальные налоговые режимы (например, УСН, ЕНВД) оформляют счет-фактуру в случае:

Действия упрощенца или вмененщика	Срок составления счета-фактуры (п. 3 ст. 168 НК РФ)	Количество экземпляров
Как участник договора простого товарищества получил аванс или отгрузил товары (работы, услуги) в рамках такого договора	Если был получен аванс, то в течение 5 календарных дней со дня получения аванса. Независимо от того, был ли получен аванс, - в течение 5 календарных дней со дня отгрузки товаров (работ, услуг)	2 (один передает покупателю)
Как доверительный управляющий получил аванс или отгрузил товары (работы, услуги) в рамках такого договора		
Как комиссионер (агент, действующий от своего имени) получил аванс или отгрузил товары (работы, услуги) комитента (принципала) - плательщика НДС		
Как посредник, участвующий в расчетах, отгрузил товары (работы, услуги) иностранного лица, не состоящего на налоговом учете в РФ, или получил за них аванс		
Как комиссионер (агент, действующий от своего имени) перечислил аванс или получил товары (работы, услуги), приобретенные для комитента (принципала) у продавца - плательщика НДС	После получения счета - фактуры от продавца	2 (один передает комитенту (принципалу))
Оплатил аренду государственного или муниципального имущества, арендованного у органа власти (но не у ГУП, МУП или учреждения)	На стоимость товаров (работ, услуг), оплаченную авансом, - в течение 5 календарных дней со дня перечисления аванса.	1(оставляет у себя, так как сам является покупателем)
Оплатил имущество, приобретенное у органа власти (но не у ГУП, МУП или учреждения)	На стоимость товаров (работ, услуг), оплаченную после их принятия к учету, - в течение 5 календарных дней со дня их оплаты	
Оплатил иностранному лицу, не состоящему на налоговом учете в РФ, товары, приобретенные на территории РФ, или работы (услуги), местом реализации которых признается		

территория РФ		
---------------	--	--

Реквизиты счетов-фактур:

Обязательные реквизиты счетов-фактур перечислены в п.п. 5, 5.1, 6 ст. 169 НК РФ. Ими, в частности, являются:

- порядковый номер и дата выписки счета-фактуры
- наименования, адрес и идентификационные номера продавца и покупателя
- наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя
- наименования поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единицы измерения (при возможности их указания)
- другие.

В счете-фактуре, выставленном при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должны быть указаны «код вида товара в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза. Сведения, предусмотренные настоящим подпунктом, указываются в отношении товаров, вывезенных за пределы территории Российской Федерации на территорию государства - члена Евразийского экономического союза».

С 01.07.2017 года п. 5 ст. 169 НК РФ дополнен пп.6.2, в котором указано, что в счете- фактуре, выставленном при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должны быть указаны идентификатор государственного контракта, договора (соглашения) (при наличии) (Федеральный закон от 03.04.2017 № 56-ФЗ). В этой связи Правительством внесены изменения в форму счета-фактуры и правила ее заполнения. Добавлена новая строка 8 «Идентификатор государственного контракта, договора (соглашения)», в которую вносятся сведения:

- об идентификаторе госконтракта на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг;
- договоре или соглашении о предоставлении из федерального бюджета юрлицу субсидий, бюджетных инвестиций, взносов в уставный капитал.

Такие же изменения внесены в форму корректировочного счета-фактуры и правила ее заполнения. Эти сведения юрлицо должно будет вносить при наличии у него соответствующей информации.

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

Если поставщик не укажет какие-либо из обязательных сведений при заполнении счета- фактуры, покупатель не сможет принять к вычету сумму НДС, которую он уплатил по такому счету-фактуре.

Сроки выставления:

счета-фактуры:	корректировочного счета-фактуры:
<p>«Авансовый» счет-фактура - не позднее пяти календарных дней, считая со дня получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.</p> <p>«Отгрузочный счет-фактура» - не позднее пяти календарных дней со дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг).</p> <p>Дата отгрузки:</p> <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> по недвижимому имуществу – дата передачи покупателю по передаточному акту или иному документу о передаче недвижимости<input type="checkbox"/> по движимому имуществу - дата первого по времени составления первичного документа на имя покупателя или перевозчика<input type="checkbox"/> выполнения работ - дата подписания заказчиком акта о выполнении работ<input type="checkbox"/> оказания длящихся услуг (охраны, аренды, тепло-, водо-, газо-, электроснабжения, связи, и т.п.) - это последний день месяца или квартала<input type="checkbox"/> оказания иных услуг - дата подписания акта об оказании услуг <p>Разрешается:</p> <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> составить один счет-фактуру на товары, работы и услуги	<p>В течение пяти календарных дней с даты составления первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав (абз. 3 п. 3 ст. 168, п. 10 ст. 172 НК РФ).</p> <p>Документы, подтверждающие согласие покупателя на изменение стоимости товаров, работ, услуг:</p> <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> договор, соглашение, дополнительное соглашение или иной первичный документ;<input type="checkbox"/> в случае недопоставки товаров указанным первичным документом может быть акт об установлении расхождения по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей (форма N ТОРГ-2) или товарная накладная (форма N ТОРГ-12)

<input type="checkbox"/> на товары (работы, услуги), отгруженные по нескольким документам (накладным, актам) - не позднее, чем на пятый день со дня составления любого данного документа	
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

В случае если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, то суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте. Особенности выставления счета-фактуры в иностранной валюте:

- в строке 7 указывается наименование и код соответствующей валюты по ОКВ,
- в Книге покупок или продаж сумму полученного аванса или стоимость ТРУ и сумму НДС по «валютному» счету-фактуре пересчитывают в рубли:
 - по курсу ЦБ на дату получения аванса - при получении аванса в счет предстоящей поставки
 - по курсу ЦБ на дату отгрузки
 - при отгрузке ТРУ, оплата которой была в валюте, в т.ч. в виде предоплаты. Таким образом, суммы НДС при отгрузке и НДС, принятый к вычету по авансовому счету-фактуре могут быть разными.
 - по курсу ЦБ на дату оплаты - при приобретении ТРУ за валюту

Суммы, указанные в счете-фактуре в валюте и пересчитанные в рубли, отражаются продавцом в Книге продаж:

- в графе 13б - сумма полученного аванса или стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), включая НДС;
- в графе 14 - стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 18% (без НДС);
- в графе 15 - стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 10% (без НДС);
- в графе 16 - стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 0%;
- в графе 17 - сумма НДС, исчисленная по ставке 18% или 18/118;
- в графе 18 - сумма НДС, исчисленная по ставке 10% или 10/118;
- в графе 19 - стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), реализация которых освобождена от НДС по ст. ст. 145 и 145.1 НК РФ.

При регистрации счета-фактуры, составленного в валюте, в книге покупок в графе 16 отражается пересчитанная в рубли сумма НДС, принимаемая к вычету в текущем квартале.

Счет-фактура может быть составлен и выставлен на **бумажном носителе** и (или) в **электронном виде**. Счета-фактуры составляются в электронном виде по взаимному согласию сторон сделки и при наличии у указанных сторон совместимых технических средств и возможностей для приема и обработки этих счетов-фактур. Счет-фактуру **подписывают**:

- 1) руководитель и главный бухгалтер организации **либо**
- 2) иные уполномоченные лица.

Вместо ИП счет-фактуру так же может подписать его уполномоченный представитель (абз. 1 п. 6 ст. 169 НК РФ).

Если счет-фактура выставляется в электронной форме, то подписывается усиленной квалифицированной электронной подписью руководителя организации либо иных уполномоченных лиц (абз. 2 п. 6 ст. 169 НК РФ).

Исправленный счет-фактура (исправленный корректировочный счет-фактура)

выставляется, если в счете-фактуре (корректировочном счете-фактуре) имеются ошибки, которые **не позволяют** налоговым органам при проведении проверок идентифицировать:

- продавца;
- покупателя;
- наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- налоговую ставку;
- сумму налога.

Ошибки исправляются путем выставления **нового (исправленного) экземпляра** счета-фактуры (корректировочного счета-фактуры). В новом (исправленном) счете-фактуре строке 1а указываются порядковый номер и дата внесения изменений.

При этом в **строке 1 нового экземпляра** (для корректировочного счета-фактуры - в строке 1б) указываются данные первоначального экземпляра (номер и дата).

Новый экземпляр подписывают руководитель и главный бухгалтер организации (иные уполномоченные лица) или индивидуальный предприниматель, который также указывает реквизиты свидетельства о государственной регистрации.

С 01.01.2015 года:

1. Стороны посреднического договора в определенных случаях вправе выставлять сводный счет-фактуру при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) нескольким покупателям, а также при приобретении товаров (работ, услуг, имущественных прав) у нескольких продавцов.

Так, комиссионер может составлять сводный счет-фактуру, если купил товары у двух и более поставщиков в один день. Особенности заполнения счета-фактуры:

- реквизиты поставщиков (наименования, адреса, ИНН, КПП), номера платежей необходимо записывать через точку с запятой в строках 2-2б, 5.
- В графах 1-11 заполняются отдельные строки при покупках одного и того же товара у разных продавцов.

Комитент вправе выставить один счет-фактуру, если комиссионер продал за день товар нескольким покупателям. При этом, реквизиты нескольких покупателей записываются в строках 5-6б. Продажи по каждому покупателю отражаются в графах 1-11 2. Счет-фактуру можно дополнить строками и графами и указывать в них дополнительную информацию при условии, что форма счета-фактуры, утвержденная Постановлением N 1137, будет сохранена.

Журнал учета полученных и выставленных счетов- фактур

Журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур ведется за налоговый период на бумажном носителе либо в электронном виде только в случае выставления и (или) получения счетов-фактур при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии (субкомиссии), агентских (субагентских) договоров, предусматривающих реализацию и (или) приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (субкомиссионера), агента (субагента), договоров транспортной экспедиции, а также при выполнении функций застройщика:

1. налогоплательщиками НДС, в том числе исполняющими обязанности налоговых агентов, а также лицами, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость;

2. лицами, не являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость. Журнал учета не ведется в следующих случаях:

- реализация комиссионером (агентом) товаров (работ, услуг), имущественных прав лицам, указанным в подпункте 1 пункта 3 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации;
- реализация комиссионером (агентом) товаров (работ, услуг), имущественных прав в случаях, предусмотренных пунктом 5 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации.

Журнал учета счетов-фактур обязаны представлять в налоговую в электронном виде по ТКС следующие лица:

- лица, не являющиеся налогоплательщиками НДС (например, применяющие УСН);
- налогоплательщики, освобожденные от исполнения обязанностей, которые связаны с исчислением и уплатой НДС (в частности, на основании ст. 145 НК РФ).

Данные лица обязаны представлять Журнал в том случае, если они не являются налоговыми агентами и выставляют (получают) счета-фактуры при осуществлении деятельности в интересах другого лица на основе посреднических договоров (агентского договора, договора комиссии) или на основе договора транспортной экспедиции, а также при выполнении функций застройщика. При этом на экспедиторов такая обязанность возложена, если они, определяя налоговую базу по НДС, налогу на прибыль, налогу при УСН, ЕСХН, учитывают в составе доходов полученное вознаграждение.

Таким образом, Журнал учета счетов-фактур должны вести все организации независимо от применяемого режима налогообложения, если они действуют как (п. 3.1 ст. 169 НК РФ):

- посредники, которые от своего имени продают товары (работы, услуги) комитентов (принципалов) - плательщиков НДС;
- посредники, которые от своего имени покупают для комитентов (принципалов) товары (работы, услуги) у плательщиков НДС;
- экспедиторы, которые перевыставляют своим контрагентам счета-фактуры на приобретенные у третьих лиц работы (услуги);
- застройщики, которые перевыставляют инвесторам счета-фактуры на приобретенные у третьих лиц товары (работы, услуги).

В Журнале регистрируются только те счета-фактуры, по которым посредники сами НДС не начисляют и не принимают НДС к вычету (п. 3.1 ст. 169 НК РФ). Кроме того, в журнале посредники не регистрируют счета-фактуры на свое вознаграждение.

Журнал полученных и выставленных счетов-фактур:

Структура:	
ЧАСТЬ 1 «Выставленные счета-фактуры»	ЧАСТЬ 2 «Полученные счета-фактуры»
Регистрация счетов-фактур:	
В хронологическом порядке по дате их выставления, составления (исправления).	Осуществляется единая регистрация в хронологическом порядке по дате получения счетов-фактур.
Журнал учета, хранится в течение не менее 4 лет с даты последней записи.	

Журнал **подписывается** руководителем организации или ИП (уполномоченными ими лицами).

Согласно п. 5.2. ст. 174 НК РФ, лица, не являющиеся налогоплательщиками, налогоплательщики, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, не признаваемые налоговыми агентами, в случае выставления и (или) получения ими счетов-фактур при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров, предусматривающих реализацию и (или) приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (агента), или на основе договоров транспортной экспедиции (если при определении налоговой базы в порядке, установленном главами 23, 25, 26.1, 26.2 НК РФ, в составе доходов учитываются доходы в виде вознаграждения при исполнении договоров транспортной экспедиции), а также при выполнении функций застройщика **обязаны** представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующий **журнал** учета счетов-фактур в отношении такой деятельности в электронной форме по ТКС через оператора электронного документооборота в срок **не позднее 20-го числа месяца**, следующего за истекшим налоговым периодом. Плательщики НДС или налоговые агенты по НДС сведения из журнала заносят в раздел 10 и 11 декларации по НДС. При этом журнал в ИФНС не представляется.

Книга покупок

Книгу покупок ведут все плательщики НДС, за исключением лиц (п. 3 ст. 169 НК РФ):

- получивших освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС;
- ведущих только не облагаемые НДС операции.

С 01.07.2016 г. книгу покупок ведут при совершении операций по реализации товаров, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со статьей 149 НК РФ, вывезенных за пределы территории Российской Федерации на территорию государства - члена Евразийского экономического союза. Такое изменение в п. 3 ст. 169 НК РФ, дополнив подпунктом 1.1, ввел Закон 150-ФЗ от 30.05.2016.

Подлежат регистрации в книге покупок:

- счета-фактуры (в том числе корректировочные), полученные от продавцов по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном статьей 172 Налогового кодекса Российской Федерации;
- счета-фактуры (в том числе корректировочные, исправленные), полученные на бумажном носителе и в электронном виде, а также заполненные частично с помощью компьютера, частично от руки, но в соответствии с установленными правилами заполнения, регистрируемые в едином порядке.

Не подлежат регистрации в книге покупок счета-фактуры (в том числе корректировочные), не соответствующие требованиям, установленным статьей 169 НК РФ.

Общие правила ведения книги покупок:

1. Документы регистрируются только на ту сумму, на которую покупатель получает право на вычет:

- Счета-фактуры на отгрузку и на аванс, полученные от продавцов
- Счета-фактуры, составленные в качестве налогового агента
- Счета-фактуры, составленные при отгрузке, если товар возвращает неплательщик НДС
- Счета-фактуры, составленные при выполнении СМР хозяйством
- Счета-фактуры, составленные при получении предоплаты, если имеется право на вычет авансового НДС

• Корректировочные счета-фактуры, составленные при уменьшении цены или количества отгруженных ТРУ

• Корректировочные счета-фактуры, полученные при от продавца при увеличении количества или цены количества приобретенных ТРУ

- БСО по командировочным расходам на проезд и проживание
- Акт о передаче имущества в УК организации
- РКО, при возврате покупателю денег за товар, проданный в розницу.

2. «Авансовые» счета-фактуры по товарам, которые приобретаются для использования как в облагаемых, так и не облагаемых НДС операциях, регистрируются в книге покупок на всю сумму предоплаты.

3. **Не подлежат регистрации** счета-фактуры:

- полученные при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), включая основные средства и нематериальные активы;

- полученные комиссионером (агентом) от комитента (принципала) по переданным для реализации товарам (работам, услугам), имущественным правам, а также по полученным от него авансам в счет предстоящей реализации;

- выписанные продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав на имя комиссионера (агента) по товарам (работам, услугам), имущественным правам, а также по авансам в счет предстоящей реализации;

- по авансам, перечисленным за товары, работы, услуги, по которым НДС не принимается к вычету, а учитывается в стоимости товаров, работ, услуг или относится непосредственно на затраты;

- по авансам, если «авансовые» счета-фактуры составлены и (или) получены после получения «отгрузочных» счетов-фактур;

- не соответствующие требованиям ст. 169 НК РФ и Постановления N 1137.

Книга покупок по окончании налогового периода прошивается, пронумеровывается каждый лист и скрепляется подписью руководителя организации. Данные всех счетов-фактур, зарегистрированных в книге, отражаются в налоговой декларации в разд. 8 за данный налоговый период.

Книга продаж

Продавцы ведут книгу продаж на бумажном носителе либо в электронном виде, предназначенную для регистрации счетов-фактур (контрольных лент контрольно-кассовой техники, бланков строгой отчетности при реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг населению), а также корректировочных счетов-фактур, составленных продавцом при увеличении стоимости отгруженных (выполненных, оказанных, переданных) товаров (работ, услуг, имущественных прав). В случае невыставления счетов-фактур на основании подпункта 1 пункта 3 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации в книге продаж регистрируются первичные учетные документы, документы, содержащие суммарные (сводные) данные по операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала).

Книгу продаж ведут:

- плательщики НДС, в т.ч. освобожденные от обязанностей плательщиков по ст. 145, 145.1 НК РФ;

- налоговые агенты по НДС, в т.ч. применяющие УСН и ЕНВД.

Счета-фактуры (в том числе корректировочные), выставленные покупателям на бумаге или в электронной форме, подлежат регистрации в книге продаж в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство - начисление или восстановление НДС. В случае невыставления счетов-фактур на основании пп. 1 п. 3 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации в книге продаж регистрируются первичные учетные документы, документы, содержащие суммарные (сводные) данные по операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала).

В книге продаж подлежат **регистрации** документы:

1. Налогоплательщиками - продавцами:

- счета-фактуры (исправленные счета-фактуры)
- корректировочные счета-фактуры (исправленные корректировочные счета-фактуры) при увеличении стоимости отгруженных (переданных) товаров (работ, услуг, имущественных прав)
- счет-фактура, составленный в одном экземпляре или первичный документ при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав лицам, не являющимся налогоплательщиками НДС, либо налогоплательщикам, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика в порядке ст. ст. 145, 145.1 НК РФ при наличии письменного согласия сторон сделки на несоставление счетов-фактур
- при реализации товаров (работ, услуг) населению - контрольные ленты ККТ; документы строгой отчетности при реализации товаров (работ, услуг) населению; бухгалтерская справка-расчет
- бухгалтерская справка-расчет при восстановлении суммы НДС, которая ранее была принята к вычету в отношении построенных или приобретенных основных средств, в порядке, предусмотренном п. 6 ст. 171 НК РФ

• С 01.07.2016 г. книгу продаж ведут при совершении операций по реализации товаров, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со статьей 149 НК РФ, вывезенных за пределы территории Российской Федерации на территорию государства - члена Евразийского экономического союза. Такое изменение в п. 3 ст. 169 НК РФ, дополнив подпунктом 1.1, ввел Закон 150-ФЗ от 30.05.2016.

• С 01.10.2017 г. - документы, которыми оформляется передача имущества, нематериальных активов, имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов и в которых указаны суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие восстановлению акционером (участником, пайщиком) в порядке, установленном подпунктом 1 пункта 3 статьи 170 НК РФ.

• При получении денежных средств в виде оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав лицам, не являющимся налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, и налогоплательщикам, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ, продавцы регистрируют в книге продаж платежно-расчетные документы либо документы, содержащие суммарные (сводные) данные оплаты, частичной оплаты, полученной продавцом от указанных лиц в течение календарного месяца (квартала).

2. Налогоплательщиками - покупателями:

• корректировочные счета-фактуры, составленные продавцом при уменьшении стоимости отгруженных ТРУ

3. Счета-фактуры, выставленные (составленные) налоговыми агентами на основании пп. 1-5 ст. 161 НК РФ.

Книга продаж и книга покупок, составленные на бумажном носителе, до 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, подписывается руководителем организации (уполномоченным им лицом) или индивидуальным предпринимателем, прошнуровывается, ее страницы пронумеровываются.

Книга продаж и книга покупок, составленные в электронном виде, подписываются усиленной квалифицированной электронной подписью руководителя организации (уполномоченного им лица) или

индивидуального предпринимателя при ее (их) передаче в налоговый орган в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации.

Исправления книги покупок и книги продаж

Исправления в книгу покупок и (или) книгу продаж вносятся в текущем налоговом периоде до его окончания.

Для этого в книге покупок и (или) книге продаж:

1. регистрируется аннулируемый счет-фактура с отрицательными значениями
2. регистрируется исправленный с положительными значениями.

Дополнительный лист книг оформляется:

1. если исправления вносятся после окончания налогового периода. Записи в нем производятся за тот квартал, в котором зарегистрирован ошибочный счет-фактура. В дополнительном листе книги продаж аннулируется неверный счет-фактура и вписывается исправленный счет-фактура.

2. если в периоде, следующем за периодом отгрузки (выполнения, оказания) товаров (работ, услуг), произошло увеличение их стоимости и в связи с этим составлен корректировочный счет-фактура. Такой счет-фактура регистрируется с положительным значением.

Порядок возмещения НДС

Возмещение НДС из бюджета происходит в случае, если начисленный НДС, увеличенный на сумму восстановленного НДС, меньше, чем сумма НДС, принимаемая к вычету.

Иными словами:

НДС нач+ НДС восст. < НДС уплач.

Возмещению подлежит только та часть НДС, который был уплачен поставщикам за товары (работы, услуги), т.е. «входной» НДС.

Заявление о возврате (зачете) суммы налога, заявленной к возмещению, может быть направлено в налоговый орган по телекоммуникационным каналам связи в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью.

Возмещение налога может быть произведено налоговым органом в виде зачета или возврата в порядке, установленном ст. 176 НК РФ. Решение о возмещении НДС выносится только по результатам камеральной проверки (п. 2 ст. 176 НК РФ) либо до завершения камеральной проверки в случае применения **заявительного порядка возмещения НДС** (п. 8 ст. 176.1 НК РФ).

Этапы возмещения НДС:

1. Налогоплательщик представляет декларацию с заявленной к возмещению суммой НДС.
2. Налоговый орган проводит в течение 3-х месяцев камеральную проверку.
3. Если нарушений не выявлено, то в течение 7 рабочих дней принимается решение о возмещении НДС путем зачета или возврата НДС.
4. На 8-й день в орган Федерального казначейства направляется поручение на возврат НДС.
5. Орган Федерального казначейства в течение 5 рабочих дней со дня получения из налогового органа поручения, перечисляет сумму НДС на банковский счет налогоплательщика и уведомляет об этом налоговый орган.

Заявительный порядок возмещения НДС (ст. 176.1 НК РФ)

Право на применение заявительного порядка возмещения налога имеют:

1. налогоплательщики-организации, у которых совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная за 3 календарных года, предшествующих году, в котором подается заявление о применении заявительного порядка возмещения налога, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу РФ и в качестве налогового агента, составляет не менее 7 миллиардов рублей. Такие налогоплательщики вправе применить заявительный порядок, если со дня их создания и до дня подачи налоговой декларации прошло не менее 3х лет;

2. налогоплательщики, предоставившие вместе с налоговой декларацией, в которой заявлено право на возмещение налога, действующую банковскую гарантию, предусматривающую обязательство банка на основании требования налогового органа уплатить в бюджет за налогоплательщика суммы налога, излишне полученные им (зачтенные ему) в результате возмещения налога в заявительном порядке, если решение о возмещении суммы налога будет отменено полностью или частично.

Банковская гарантия должна быть предоставлена банком, включенным в перечень банков, отвечающих установленным требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения, который ведется Министерством финансов РФ на основании сведений, полученных от Центрального банка, и подлежит размещению на официальном сайте Министерства финансов в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

Не позднее дня, следующего за днем выдачи банковской гарантии, банк уведомляет налоговый орган о факте выдачи банковской гарантии.

Налогоплательщики, имеющие право на применение заявительного порядка возмещения налога, подают в налоговый орган не позднее 5 дней со дня подачи декларации по НДС заявление о применении заявительного порядка возмещения налога, в котором указывают реквизиты банковского счета для перечисления денежных средств. В заявлении налогоплательщик принимает на себя обязательство вернуть в бюджет излишне полученные им (зачтенные ему) в заявительном порядке суммы и уплатить начисленные на

указанные суммы проценты, в случае, если решение о возмещении суммы налога, будет впоследствии отменено полностью или частично.

При нарушении сроков возврата суммы налога на эту сумму начисляются проценты за каждый день просрочки начиная с 12-го дня после дня подачи налогоплательщиком заявления.

С 01.07.2017 года небольшие организации вправе возместить НДС до окончания камеральной проверки. Для этого необходимо представить договор поручительства с российской организацией, которая соответствует требованиям:

- не ликвидируется, не реорганизуется, не начала процедуру банкротства;
- оплатила за три года 7 млрд. рублей налогов (НДС, налог на прибыль, НДСПИ и акцизы);
- не имеет долгов по налогам, пеням и штрафам;
- взяла на себя обязательства по всем поручительствам не более 20 процентов чистых активов.

Договор поручительства должен истекать не ранее чем через 10 месяцев с даты, когда компания подает декларацию с возмещением.

Сроки, порядок уплаты НДС в бюджет и представления декларации

Декларация по НДС представляется только в электронном виде лицами, обязанными ее представить в электронном виде по ТКС. В этом случае, представленная декларация на бумажном носителе не будет считаться представленной.

Срок и порядок уплаты НДС	<p>1. Общий порядок:</p> <ul style="list-style-type: none"> • равными долями в течение трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом. Срок уплаты - не позднее 25-го числа каждого месяца <p>Допускается досрочная уплата налога.</p> <p>2. Особый порядок (п.4 ст.174 НК РФ):</p> <ul style="list-style-type: none"> • при приобретении работ или услуг у иностранцев - одновременно с перечислением вознаграждения • лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от НДС - не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом НДС уплачивается по месту постановки на учет в налоговых органах (п. 2 ст. 174 НК РФ).
<u>Декларация</u>	Представляется в инспекцию по месту учета организации. Срок представления декларации – не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом – кварталом. (ст. 163, п.5 ст. 174 НК РФ).
<u>Уточненная (корректирующая) декларация</u>	<p>Представляется:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Если ошибки привели к занижению налоговой базы – уточненная декларация представляется в обязательном порядке. 2. Если ошибки не привели к занижению налоговой базы – представление уточненной декларации — это право, а не обязанность (п. 1 ст. 81 НК РФ) организации. <p>Уточненная (корректирующая) налоговая декларация представляется за период, данные которого уточняются.</p>
Ответственность при подаче уточненной (корректирующей) декларации	<p>Ответственность не предусмотрена, если уточненная декларация представляется:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. до истечения срока представления первоначальной декларации, то декларация считается поданной в установленный срок (п. 2 ст. 81 НК РФ). 2. после истечения срока представления первоначальной декларации, но до истечения срока уплаты налога, при условии, что уточненная декларация подана до момента, когда организация узнала об обнаружении ошибок налоговым органом либо о назначении выездной налоговой проверки (п. 3 ст. 81 НК РФ). 3. представлена после того, как истекли сроки подачи декларации и уплаты налога при выполнении следующих условий:

	<p>- уточненная декларация подана до момента, когда организация узнала об обнаружении ошибок налоговым органом либо о назначении выездной налоговой проверки (п. 3 ст. 81 НК РФ);</p> <p>- вы уплатили недоимку и пени до момента представления уточненной декларации (п. 4 ст. 81 НК РФ);</p> <p>- по результатам выездной налоговой проверки, после проведения которой представлена уточненная декларация, не обнаружены ошибки и искажения сведений (п. 4 ст. 81 НК РФ).</p>
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Состав, структура и порядок заполнения налоговой декларации по НДС.

Основными первичными документами для заполнения налоговой декларации по НДС являются данные книг продаж и книг покупок. Нормативная база:

Приказ ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме" (в ред. Приказа ФНС России от 20.12.2016 N ММВ-7-3/696@ (вступает в силу 12 марта 2017 года)).

Структура декларации по НДС:

1. **Титульный лист,**
 2. **Раздел 1.** Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика

3. **Раздел 2.** Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента

Раздел 3. Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям, облагаемым по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации

Приложение 1. Сумма налога, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за истекший календарный год и предыдущие календарные годы

Приложение 2. Расчет суммы налога, подлежащей уплате по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, и суммы налога, подлежащей вычету, иностранной организацией, осуществляющей предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации через свои подразделения (представительства, отделения)

4. **Раздел 4.** Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена

5. **Раздел 5.** Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена (не подтверждена)

6. **Раздел 6.** Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена

7. **Раздел 7.** Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения); операции, не признаваемые объектом налогообложения; операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации; а также суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев

8. **Раздел 8.** Сведения из книги покупок об операциях, отражаемых за истекший налоговый период

Приложение 1. Сведения из дополнительных листов книги покупок

9. **Раздел 9.** Сведения из книги продаж об операциях, отражаемых за истекший налоговый период

Приложение 1. Сведения из дополнительных листов книги продаж

10. **Раздел 10.** Сведения из журнала учета выставленных счетов-фактур в отношении операций, осуществляемых в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров или на основе договоров транспортной экспедиции, отражаемых за истекший налоговый период

Сведения о посреднической деятельности, указываемые комиссионером (агентом), экспедитором, застройщиком

11. **Раздел 11.** Сведения из журнала учета полученных счетов-фактур в отношении операций, осуществляемых в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров или на основе договоров транспортной экспедиции, отражаемых за истекший налоговый период

Сведения о посреднической деятельности, указываемые комиссионером (агентом), экспедитором, застройщиком

12. **Раздел 12.** Сведения из счетов-фактур, выставленных лицами, указанными в пункте 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации

Контрольные соотношения показателей в декларации по НДС приведены в Письме ФНС РФ от 23.03.2015 № ГД-4-3/4550@ (ред. от 06.04.2017) «О направлении контрольных соотношений показателей налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость»

Общие правила заполнения налоговой декларации:

1. Показатели в декларации по НДС отражаются в определенных полях. Каждое поле имеет некоторое число знакомест (ячеек).
Одному показателю соответствует одно поле, за исключением:
 - а) дробные показатели отражаются в двух полях, которые разделены:
 - косой чертой (для правильной дроби);
 - точкой (для десятичной дроби);
 - б) даты отражаются в трех полях, которые разделены точками, в последовательности: число (два знака) - месяц (два знака) - год (четыре знака).
2. Все поля заполняются слева направо, начиная с первой (левой) ячейки.
3. Все стоимостные показатели приводятся в рублях. При этом значение менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляются до целого рубля.
4. На каждой странице декларации ставятся:
 - ИНН и КПП налогоплательщика;
 - порядковый номер страницы. Нумерация страниц сквозная.
 - дата заполнения и подпись лица, подписавшего декларацию: руководителя организации, индивидуального предпринимателя или их представителя.
5. Налогоплательщик сдает только те разделы, которые заполнены. Пустые листы не сдаются.
Если декларация подается в бумажном виде, дополнительными правилами заполнения являются:
 1. Декларация может быть заполнена от руки или на компьютере.
 2. Запрещается вносить в декларацию исправления с помощью корректирующего средства.
 3. Не разрешена двусторонняя печать декларации. Каждая страница должна быть распечатана на отдельном листе.
 4. При сшивании декларации нельзя допускать повреждения бумаги.
 5. При заполнении декларации от руки:
 - используются только чернила черного, фиолетового или синего цвета;
 - все слова отражаются заглавными печатными буквами;
 - в ячейках, которые не заполняются, ставится прочерк (в том числе и в пустых полях).
Если декларация заполняется на компьютере, то:
 1. прочерки в незаполненных ячейках можно не ставить;
 2. обрамление ячеек может отсутствовать;
 3. изменять размеры и расположение полей нельзя;
 4. печать знаков должна осуществляться шрифтом Courier New высотой 16 - 18 пунктов.

Состав представляемой декларации при ОСНО

1. Базовый Состав декларации:
 - титульный лист,
 - разделы 1, 3, 8, 9
2. Посредники, действующие от своего имени, дополнительно заполняют разделы 10 и 11
3. В случае составления счета-фактуры с НДС по необлагаемым операциям - дополнительно заполняется раздел 12

при УСН

1. При выставлении счета-фактуры с НДС - титульный лист, раздел 1, раздел 12
2. Налоговые агенты дополнительно заполняют раздел 9 Общие принципы состава декларации:
 - Если в строке 190 раздела 3 показана сумма вычетов, то в декларации должен быть раздел 8
 - Если в строке 110 раздела 3 начислен налог, то декларация должна включать раздел 9
 - Если не было отгрузок и вычетов, то нет разделов 8 и 9. Следовательно, декларация «нулевая»

Раздел 8 «Сведения из книги покупок об операциях, отражаемых за истекший налоговый период»

заполняют:

- налогоплательщики и налоговые агенты, заявившие налоговые вычеты. В разделе:
- Отражаются сведения по каждой записи, отраженной в книге покупок за соответствующий налоговый период покупок
 - Количество представленных разделов должно соответствовать количеству записей в книге покупок
 - В **графе 3 по строке 005** отражается порядковый номер записи из графы 1 формы книги покупок
 - В **графе 3 по строкам 010 - 180** отражаются данные, указанные соответственно в графах 2 - 8, 10 - 16 книги покупок. Показатели по строкам 010 - 180 заполняются в порядке, аналогичном порядку заполнения показателей граф 2 - 8, 10 - 16 книги покупок
 - Код вида операции - стр. 010 раздела 8 декларации
 - Перечень кодов, действующий с 01.07.2016, утвержден Приказом ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-3/136@
 - Номер и дата счета-фактуры - в декларации не обязательно соблюдать единую хронологию
 - ИНН/КПП покупателя - не должны иметь ошибок

• Строки 170 и 180: если покупаются товары, которые используются и в облагаемых и необлагаемых операциях, то вычет заявляется частично и в строке 170 - стоимость покупки полностью, в строке 180 - в сумме вычета

Раздел 9 «Сведения из книги продаж об операциях, отражаемых за истекший налоговый период» **заполняют:**

налогоплательщики и налоговые агенты во всех случаях исчисления НДС В разделе:

• Отражаются сведения по каждой записи, отраженной в книге продаж за соответствующий налоговый период

• Количество представленных разделов должно соответствовать количеству записей в книге продаж

Разделы 10 и 11:

• заполняют плательщики НДС, лица, освобожденные от исполнения обязанностей плательщиков НДС, налоговые агенты, не являющиеся плательщиками НДС, в случае **выставления (получения)** ими счетов-фактур при осуществлении

предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров или договоров транспортной экспедиции, а также при выполнении функций застройщика

Раздел 12 «Сведения из счетов-фактур, выставленных лицами, указанными в пункте 5 статьи 173 НК РФ» - заполняется только в случае выставления покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога следующими лицами:

• налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость;

• налогоплательщиками при отгрузке товаров (работ, услуг), операции по реализации, которых не подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость;

• лицами, не являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость Уточненная (корректирующая) налоговая декларация представляется:

1. в обязательном порядке, если была выявлена ошибка, которая привела к занижению суммы налога.

2. в добровольном порядке, если ошибка не привела к занижению суммы налога.

Единая (упрощенная налоговая) декларация представляется, если одновременно выполняются два условия:

1. не было движения денежных средств на счетах в банках или в кассе;

2. - не возникло объектов налогообложения по НДС.

Срок подачи упрощенной декларации - не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, полугодием, 9 месяцами, календарным годом

Бухгалтерский учет НДС

В бухгалтерском учете хозяйственные операции, связанные с НДС отражаются на активном счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и активно-пассивном счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС». К счету 19 открываются субсчета:

- 1 «НДС при приобретении основных средств»;

- 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»;

- 3 «НДС по приобретенным МПЗ».

Структура счета 19:

Счет 19

<i>Дебет (Дт)</i>		<i>Кредит (Кт)</i>
1. Сальдо - остаток НДС по приобретенным материальным ценностям		
2. НДС по приобретенным материальным ценностям.		3. НДС по материальным ценностям, списанным в затраты на производство

4. Сальдо - остаток НДС по приобретенным материальным ценностям (1+2-3)

Структура счета 68:

Счет 68

<i>Дебет (Дт)</i>	<i>Кредит (Кт)</i>
Сальдо - остаток задолженности бюджета предприятию по НДС	Сальдо - остаток задолженности предприятия бюджету по НДС
Зачет НДС, уплаченного по приобретенным материальным ценностям поставщикам	Начисления задолженности предприятия по НДС
Сальдо - остаток задолженности бюджета предприятию по НДС	Сальдо - остаток задолженности предприятия бюджету по НДС

Основные проводки по счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по НДС":

Содержание операции	Документ	Номера корреспондирующих счетов	
		Дебет	Кредит
1. Отражена сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам)	Счет-фактура	19	60
2. Отнесена сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) на расчеты с бюджетом (вычет по НДС)	Платежное поручение, счет-фактура	68 с/сч "НДС"	19
3. Начислена сумма НДС по реализации продукции (работ, услуг)	Расчет	90-3	68 с/сч "НДС"
4. Начислена сумма НДС от реализации основных средств, нематериальных активов и иного имущества	Расчет	91-2	68 с/сч "НДС"
5. Начислена сумма НДС от безвозмездной передачи товаров (работ, услуг)	Расчет	90-3	68 с/сч "НДС"
6. Начислен НДС по авансам полученным	Счет-фактура	76АВ	68-02
7. Принят к вычету НДС по авансам после реализации	Счет-фактура, Расчет	68-02	51
8. Перечислена сумма НДС в бюджет	Платежное поручение	68 с/сч "НДС"	51
9. Отражена сумма НДС по материальным ценностям, работам, услугам, использованным для собственных производственных нужд.	Счет-фактура	99	19
10. Отнесена на себестоимость сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам)	Счет-фактура	20, 23, 25, 26, 44	19

Тема 2. Налог на прибыль организаций

В процессе хозяйственной деятельности организации, применяющие общий режим налогообложения, уплачивают налоги, в числе которых - налог на прибыль организаций. Большинство уплаченных организацией налогов признаются в качестве расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Можно сказать, что налог на прибыль уплачивается «в последнюю» очередь, что позволяет (в упрощенном виде) определить такой важный показатель экономической деятельности организации, как чистая прибыль организации.

С экономической точки зрения, чистая прибыль - это доля балансовой прибыли организации, которая остается в распоряжении организации после уплаты налогов, сборов, взносов и иных обязательных платежей в бюджет. Организация вправе самостоятельно распоряжаться чистой прибылью и направить ее, например, на увеличение оборотных средств, формирование фондов и резервов, производить инвестирования в производство, выплаты дивидендов акционерам и т.д.

В числе обязанностей налогоплательщика закреплена обязанность ведения налогового учета всеми организациями - плательщиками налога на прибыль (пп.3 п.1 ст. 23 НК РФ). Таким образом, налог на прибыль организаций исчисляется по данным налогового учета, а не бухгалтерского. Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога исходя из налоговой базы, ставки налога и налоговых льгот (ст. 52 НК РФ).

В механизме исчисления всех налогов есть общие этапы - по всем налогам, прежде чем исчислить сумму налога, определяют налоговую базу. Затем, применив к налоговой базе ставку налога, определяют сумму налога:

Налог = НБ x ставка

Основными показателями при определении налоговой базы по налогу на прибыль выступают понятия дохода и расхода.

Определяющим признаком дохода выступает получение налогоплательщиком экономической выгоды в денежной и натуральной форме. И именно этот критерий ставится приоритетным при определении, получен ли налогоплательщиком доход или нет, как налоговыми органами при проведении проверок, так и судами, при разрешении споров по налоговым вопросам.

Критерии признания затрат в расходах установлены в ст. 252 главы 25 НК РФ. Признаются в расходах только те затраты, которые одновременно отвечают требованиям: обоснованы, документально подтверждены и направлены на получение дохода.

Схематично порядок исчисления налоговой базы выглядит следующим образом (все показатели без НДС):

$$D_{\text{реализации}} - P_{\text{реализации}} = (\pm) \text{Пр (Уб)}_{\text{реализ.}}$$

+

$$D_{\text{внереализ.}} - P_{\text{внереализ.}} = (\pm) \text{Пр (Уб)}_{\text{внереализ.}}$$

=

$$\text{НБ}_{\text{отч.пер.}} - \text{Уб}_{\text{прош. лет}} = \text{Пр}_{\text{налогообл.}}$$

Структура курса полностью подчинена формуле исчисления налога.

Налогоплательщику важно на первом этапе правильно определить состав и структуру своих доходов и расходов.

Далее, на втором этапе, установить порядок переноса на будущее убытков прошлых налоговых периодов. Перенеся убытки прошлых налоговых периодов, определить налоговую базу текущего периода для целей налогообложения.

На третьем этапе, применив к налоговой базе, подлежащей налогообложению, ставку налога, определить сумму налога за налоговый (отчетный) период.

Практически каждому доходу (за некоторым исключением) в налоговом учете по налогу на прибыль соответствует парный расход, что позволяет определить фактически по каждой хозяйственной операции свой «маленький» финансовый результат - прибыль или убыток, который в дальнейшем будет участвовать в формировании финансового результата за отчетный, налоговый период всей организации. Важно то обстоятельство, что доход может быть уменьшен только на соответствующий парный расход, а не в целом на всю сумму расходов соответствующей группы.

Резюмирующим этапом в определении налогооблагаемой прибыли является перенос убытков. Определяющим в этом вопросе является возможность переноса убытка организации за налоговый период, а не убытка по конкретной хозяйственной операции.

Например, организация продает бывший в эксплуатации объект основных средств с убытком. Такой убыток учитывается в особом порядке в расходах, связанных с реализацией, текущего и последующих отчетных периодов, а не в убытках, которые подлежат переносу по результатам налогового периода.

Как уже отмечалось, порядок исчисления и уплаты налога на прибыль неразрывно связан с налоговым учетом, а не с бухгалтерским. В чем же разница? В первую очередь, в порядке признания отдельных видов затрат в расходах и в порядке признания отдельных доходов. Исчисленная по данным налогового учета сумма налога на прибыль будет отличаться от суммы налога, определенной по данным бухгалтерского учета. В целях сближения налогового учета с бухгалтерским учетом, в бухучете принято ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Таким образом, сумма налога на прибыль, которую организация должна уплатить в бюджет рассчитывается по данным налогового учета и отражается в декларации по налогу на прибыль. С целью устранения различий с данными бухгалтерского учета применяют ПБУ 18/02, это позволяет в отчете о финансовых результатах бухгалтерской (финансовой отчетности) уравнивать показатель «Текущий налог на прибыль» (стр. 2410) с показателем «Исчисленный налог на прибыль» в декларации по налогу на прибыль организаций (стр. 180 лист 02). Такое равенство установлено п. 22 ПБУ 18/02.

Наиболее наглядно разница в учетах проявляется при создании резервов. Так, в налоговом учете создание резервов не является обязательным, в то время, как в бухгалтерском учете создание резервов в общем случае является обязательным. Принимая решение о создании в налоговом учете того или иного резерва, организация соответствующие расходы списывает за счет созданного резерва.

В налоговом учете налогоплательщики, применяющие метод начисления, вправе создавать следующие резервы:

по сомнительным долгам,
на оплату отпусков,
на ремонт ОС.

В отдельных случаях и отдельным налогоплательщикам предоставлено право создавать и иные резервы, например:

на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (ст. 267 НК РФ)
по предстоящим расходам на НИОКР (ст. 267.2 НК РФ);
по предстоящим расходам на социальную защиту инвалидов (ст. 267.1 НК РФ).

Налогоплательщики. Объект налогообложения

Налогоплательщики

Согласно ст. 246 НК РФ налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются:

Налогоплательщики:	
российские организации	иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства иностранные организации, получающие доход от источников в РФ
к ним относятся:	
юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации	иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации

Согласно определению, представленному в ст. 48 ГК РФ, под юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Кроме того, юридические лица должны иметь самостоятельный баланс и (или) смету. Все юридические лица подразделяются на:

коммерческие - организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности.

некоммерческие - организации, не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками.

Некоммерческие организации являются плательщиками налога на прибыль организаций в рамках коммерческой деятельности, приносящей доход, в общем порядке. Иными словами, налог на прибыль такие организации исчисляют с суммы превышения доходов над признаваемыми в целях предпринимательской деятельности расходами. Однако такие организации могут осуществлять коммерческую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы.

Согласно налоговому законодательству (ст. 11 НК РФ), организации - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ (иностранная организация).

Для целей налогообложения, безусловно, важно определение организаций с точки зрения налогового законодательства. Таким образом, налоговое законодательство выделяет российские организации, иностранные организации, в т.ч. их филиалы (представительства), созданные в соответствии с законодательством РФ, в силу этого, деятельность в РФ таких филиалов и представительств будет облагаться налогами в соответствии с российским законодательством.

Обращаем внимание, что согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщиками признаются организации, на которых в соответствии с Кодексом возложена обязанность уплачивать налоги. Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений. Таким образом, можно констатировать, что с юридической точки зрения, если российская организация имеет филиалы и представительства, то налогоплательщиком будет признаваться головная организация, а не филиал. Филиал, согласно ст. 19 НК РФ только выполняет обязанность налогоплательщика.

Не являются налогоплательщиками налога на прибыль:

организации, применяющие специальные налоговые режимы налогообложения - УСН и ЕСХН (п. 10 ст. 274 НК РФ),

организации, являющиеся плательщиками ЕНВД и налога на игорный бизнес (п.9, 10 ст. 274 НК РФ) по деятельности, облагаемой этими налогами. В отношении иных видов деятельности, такие организации будут являться плательщиком налога на прибыль на общих основаниях.

Однако по отдельным видам доходов, которые облагаются по отличному от основной ставки, такие организации уплачивают налог на прибыль и считаются плательщиками налога в отношении таких доходов. Например, к таким поступлениям относятся дивиденды.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения признается прибыль, которую получила организация (ст. 247 НК РФ). Для каждой группы налогоплательщиков понятие прибыли, как объекта налогообложения, определяется в особом порядке:

Налогоплательщики	Объект налогообложения
1. Российские организации (кроме участников консолидированной группы налогоплательщиков)	Прибыль - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с 25 главой НК РФ
2. иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства	Прибыль - полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с 25 главой НК РФ
3. иностранные организации, получающие доход от источников в РФ, но не осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство	Прибыль - доходы, полученные от источников в РФ. Доходы определяются в соответствии со ст. 309 НК РФ

Методы признания доходов и расходов

С целью определения налоговой базы и, в дальнейшем, суммы налога, необходимо определить, какие доходы и расходы могут признаваться организацией на определенную дату отчетного периода. Таким образом, применяемый метод признания доходов и расходов неразрывно связан с порядком учета в доходах или расходах средств и порядком формирования налоговой базы.

Для целей исчисления налога на прибыль доходы и расходы могут признаваться двумя методами:

кассовым (ст. 273 НК РФ)

начисления (ст. 271, 272 НК РФ)

Чисто теоретически, организации предоставлено право выбора метода. Однако на практике такой возможности у большинства организаций нет из-за серьезных ограничений по применению кассового метода. Поэтому, большинство организаций применяют метод начислений, применение которого не связано с какими-либо условиями.

Однако стоит сделать оговорку, даже если организация вправе применять только метод начислений, т.к. не выполняются условия применения кассового метода, то в учетной политике для целей налогообложения все равно необходимо закрепить выбранный метод признания доходов и расходов.

Выбранный метод не разрешается менять в течение налогового периода (ст. 313 НК РФ). Кассовый метод

Применение кассового метода в общем виде означает, что доход признается тогда, когда сумма реально поступила на расчетный счет или в кассу организации, а расход признается после его фактической оплаты. При этом оплатой ТРУ считается прекращение встречного обязательства их приобретателя перед продавцом (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Например, организацией получены суммы предоплаты по договору поставки. Использование кассового метода позволит организации учесть эти суммы в доходах на дату поступления денежных средств. В то же время, если бы организация применяла метод начисления, то сумма полученного аванса была бы учтена в доходах на дату отгрузки товаров. Но организация, которая перечислила предоплату продавцу в счет предстоящей отгрузки товара, при применении кассового метода не сможет учесть перечисленную сумму авансового платежа в расходах, т.к. моментом признания расходов при перечислении авансов будет являться дата отгрузки товара, потому что именно в этот момент выполнится условие о прекращении встречного обязательства. Это основные правила признания доходов и расходов кассовым методом.

Некоторые виды расходов имеют особые правила их признания на определенную дату при кассовом методе (п. 3 ст. 273 НК РФ):

Кодексом установлено одно условие по применению кассового метода - условие по величине выручки: если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации ТРУ организации без учета НДС не превысила 1 млн. руб. за каждый квартал (ст. 273 НК РФ). Таким образом, выручка в целом за четыре квартала не может быть больше 4 млн. руб.

сумма выручки за предыдущие 4 квартала

Средняя выручка за квартал =

4

При этом предыдущие 4 квартала берутся следующие подряд. Контроль предельной величины выручки осуществляется организацией ежеквартально.

Вид расхода	Дата признания в расходах
Материальные расходы (кроме расходов по приобретению сырья и материалов) Расходы на оплату труда Оплата процентов по займам (кредитам) Оплата услуг третьих лиц	Признаются на одну из дат: списания денежных средств с расчетного счета; выдачи денежных средств из кассы; погашения задолженности иным способом
5. Расходы по приобретению сырья и материалов	Признаются по мере списания сырья и материалов в производство
Амортизационные отчисления по оплаченному амортизируемому имуществу Расходы на освоение природных ресурсов Расходы на НИОКР	Признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором были начислены
9. Расходы на уплату налогов и сборов	Признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором погашена задолженность по уплате налогов и сборов

Например, сумма выручки (I кв. + II кв. + III кв. + IV кв.), далее сумма выручки (II кв. + III кв. + IV кв. + I кв.), затем сумма выручки (III кв. + IV кв. + I кв. + II кв.) и т.д.

Не вправе применять кассовый метод:

банки

компании с выручкой в среднем за предыдущие четыре квартала более 1 млн руб. за каждый квартал;

участники договора доверительного управления имуществом или договора простого товарищества (абз. 2 п. 4 ст. 273 НК РФ).

организации, владеющие лицензиями на пользование участком недр, в границах которого расположено новое морское месторождение углеводородного сырья либо в границах

которого предполагается осуществлять поиск, оценку и (или) разведку нового морского месторождения углеводородного сырья; •

операторы нового морского месторождения углеводородного сырья.

Перечень условий для применения кассового метода закрытый. Поэтому все остальные организации вправе применять кассовый метод.

Если организацией не выполнены условия применения кассового метода, то она обязана перейти на применение метода начислений с начала налогового периода. Это означает, что за весь налоговый период по всем операциям доходы и расходы пересчитываются по правилам метода начисления, производится перерасчет налоговой базы, суммы налога и в налоговый орган представляется уточненный расчет.

Метод начисления

Данный метод более сложный, но применять его могут любые организации без ограничений.

Доходы

Согласно общему правилу, организация, применяющая метод начисления, доход признает в том отчетном (налоговом) периоде, в котором он возник, независимо от фактического поступления денежных средств, имущества или имущественных прав (п. 1 ст. 271 НК РФ).

Доходы от реализации	Доходы внереализационные
<p>Датой признания доходов от реализации является дата перехода права собственности на товары к покупателю, передачи результатов выполненных работ, оказанных услуг заказчику. Дата перехода права собственности (ст. 271 НК РФ):</p> <p>1. на товары:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> дата передачи ТРУ непосредственно покупателю <input type="checkbox"/> передача сторонней организации - перевозчику для доставки <input type="checkbox"/> передача товара в организацию связи для отправки товара по почте <input type="checkbox"/> дата передачи недвижимого имущества приобретателю по акту или иному документу о передаче. При этом момент признания выручки от реализации не зависит от даты госрегистрации в территориальных органах Росреестра. <p>2. на работы, услуги:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> дата приемки работ, услуг и подписания акта приема-передачи, т.е. дата передачи результатов выполненных работ, оказанных услуг заказчику. <p>Важно: договор может предусматривать иной момент перехода права собственности.</p> <p>Тогда доход от реализации признается на указанную в договоре дату.</p> <p>3. Если связь между доходами и расходами по сделке не может быть определена четко или определяется косвенным путем: доходы распределяются равномерно по отчетным (налоговым) периодам (абз. 1 п. 2 ст. 271 НК РФ).</p> <p>4. Доходы связаны с работами (услугами) с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом и поэтапная сдача работ (услуг) заказчику договором не предусмотрена: доходы распределяются в соответствии с принципом формирования расходов по этой операции (абз. 2 п. 2 ст. 271 НК РФ).</p> <p>5. При производстве продукции (товаров) с длительным производственным циклом распределение доходов от их реализации не производится, т.к. доходы включаются в налоговую базу единовременно на дату реализации в соответствии с п. 3 ст. 271 НК РФ.</p> <p>6. Доходы от реализации товаров (работ, услуг) по договору</p>	<p>Дата признания внереализационных доходов:</p> <p>1. Дата подписания акта приемки-передачи имущества (работ, услуг) – для доходов в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) и иные аналогичные доходы (пп. 1 п. 4 ст. 271 НК РФ)</p> <p>2. Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) – для доходов в виде:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций; <input type="checkbox"/> безвозмездно полученных денежных средств; <input type="checkbox"/> сумм возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые были включены в состав расходов; <input type="checkbox"/> процентов, начисляемых на сумму требований конкурсного кредитора в соответствии с Федеральным законом от 26.10.2002 N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)"; <input type="checkbox"/> - иные аналогичные доходы (пп. 2 п. 4 ст. 271 НК РФ). <p>3. Одна из дат:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> дата расчетов по договору; <input type="checkbox"/> дата предъявления документов для расчетов; <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> последний день отчетного (налогового) периода — для доходов от сдачи имущества в аренду (пп. 3 п. 4 ст. 271 НК РФ) <p>4. Одна из следующих дат:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> дата признания должником сумм штрафных санкций; <input type="checkbox"/> дата вступления в законную силу решения суда — для доходов в виде штрафов, пени, иных санкции за нарушение обязательств (пп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ). <p>5. Последний день отчетного (налогового) периода — для сумм восстановленных резервов и иных аналогичны доходов.</p> <p>6. Дата выявления дохода (получения или обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода) — для доходов прошлых лет, выявленных в отчетном (налоговом) периоде (пп. 6 п. 4 ст. 271 НК РФ)</p> <p>7. Дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества — для доходов в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества (пп. 8 п. 4 ст. 271 НК РФ)</p>

<p>комиссии (агентскому договору) (п. 3 ст. 271 НК РФ) - дата реализации принадлежащего комитенту (принципалу) имущества, указанная в отчете (извещении) комиссионера (агента).</p> <p>Способы распределения дохода, если он прямо не может быть учтен:</p> <p><input type="checkbox"/> равномерно по количеству отчетных периодов, в котором действует договор</p> <p><input type="checkbox"/> пропорционально распределению затрат, которые установлены в соответствии со сметой на выполнение договора.</p> <p>Важно: методика распределения доходов закрепляется в учетной политике.</p>	<p>8. Одна из следующих дат:</p> <p><input type="checkbox"/> последнее число каждого месяца действия долгового обязательства</p> <p><input type="checkbox"/> дата прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) — для доходов по договорам займа или иным аналогичным договорам (включая долговые обязательства, оформленные ценными бумагами), срок действия которых приходится более чем на один отчетный (налоговый) период</p> <p>9. Другие.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Расходы

Общие правила признания расходов при методе начисления сходны с порядком признания доходов:

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты (п. 1 ст. 272 НК РФ).

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают, исходя из условий сделок. В случае если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется

косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно (абз. 2 п. 1 ст. 272 НК РФ). При этом порядок распределения расходов прописывается в учетной политике для целей налогообложения.

В случае если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов (абз. 3 п. 1 ст. 272 НК РФ).

Расходы, которые не могут быть отнесены к конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика (абз. 4 п. 1 ст. 272 НК РФ).

Дата признания расходов, связанных с производством и реализацией во многом аналогична дате признания доходов от реализации:

Вид расхода	Дата признания
Расходы по приобретению сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги) (абз. 2 п. 2 ст. 272 НК РФ)	Дата передачи в производство сырья и материалов
Если такие расходы организация относит к прямым расходам (абз. 6 п. 1, абз. 2 п. 2 ст. 318 НК РФ)	По мере реализации продукции, работ, услуг
Расходы торговых организаций по приобретению покупных товаров (ст. 320 НК РФ)	Дата реализации этих товаров
Расходы, связанные с выполнением работ, услуг производственного характера (абз. 3 п. 2 ст. 272 НК РФ)	Дата подписания акта приемки-передачи работ (услуг)
Амортизационные отчисления (п. 3 ст. 272 НК РФ)	Ежемесячно
Если амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в производстве, организация относит к прямым расходам (абз. 8 п. 1, абз. 2 п. 2 ст. 318 НК РФ)	По мере реализации продукции, работ, услуг
Амортизационная премия (абз. 2 п. 3 ст. 272 НК РФ)	Дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения
Расходы на оплату труда (п. 4 ст. 272 НК РФ)	Ежемесячно
Если расходы на оплату труда работников, участвующих в процессе производства, организация относит к прямым расходам (абз. 7 п. 1, абз. 2 п. 2 ст. 318 НК РФ)	По мере реализации продукции, работ, услуг
Расходы на ремонт основных средств (п. 5 ст. 272 НК РФ)	В отчетном периоде, в котором они были осуществлены
Расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению) (п. 6 ст. 272 НК РФ)	В том отчетном (налоговом) периоде, в котором перечислены денежные средства на оплату страховых (пенсионных) взносов
По договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, при оплате страхового взноса разовым платежом (в рассрочку)	Равномерно в течение срока действия договора (периода, за который вносится платеж)

Дата признания внереализационных расходов и прочих расходов, связанных с производством и реализацией во многом аналогична порядку признания доходов:

Вид расхода	Дата признания
Расходы в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей (пп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ)	Дата начисления налогов (сборов, страховых взносов)
Суммы отчислений в резервы (пп. 2 п. 7 ст. 272 НК РФ)	Дата начисления суммы отчислений в резерв

Расходы в виде (пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ): сумм комиссионных сборов; оплаты сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги); арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество; иных подобных расходов	Одна из следующих дат: дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров; дата предъявления документов, служащих основанием для произведения расчетов, т.е. дата составления документов (Письмо от 03.11.2015 N 03-03-06/1/63478); последнее число отчетного (налогового) периода
Расходы в виде: выплаченных подъемных; компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов; процентов, начисляемых на сумму требований конкурсного кредитора в соответствии с Федеральным законом от 26.10.2002 N 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (пп. 4 п. 7 ст. 272 НК РФ)	Дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы)
Расходы: на командировки; на содержание служебного транспорта; представительские; иные подобные расходы (пп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ)	Дата утверждения авансового отчета
Расходы в виде (пп. 6 п. 7 ст. 272 НК РФ): - отрицательной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением полученных и выданных авансов); отрицательной переоценки стоимости драгоценных металлов; отрицательной переоценки требований (обязательств), выраженных в драгоценных металлах. Порядок определения даты такого расхода установлен с 1 января 2016 г.	Одна из следующих дат: - дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы (с 1 января 2016 г. в том числе при совершении операций по обезличенным металлическим счетам); - последнее число текущего месяца

Расходы, связанные с нарушением договорных или долговых обязательств, в виде: сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций; сумм возмещения убытков (ущерба) (пп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ)	Одна из следующих дат: дата признания должником; дата вступления в законную силу решения суда
Расходы от продажи (покупки) иностранной валюты (пп. 9 п. 7 ст. 272 НК РФ)	Дата перехода права собственности на иностранную валюту
Расходы в виде стоимости приобретения долей, паев (пп. 10 п. 7 ст. 272 НК РФ)	Дата реализации
Расходы по договорам займа или иным аналогичным договорам (включая долговые обязательства, оформленные ценными бумагами), срок действия которых приходится более чем на один отчетный (налоговый) период (п. 8 ст. 272 НК РФ)	Одна из следующих дат: последнее число каждого месяца действия долгового обязательства (расходы признаются для целей налога на прибыль независимо от даты (сроков) их выплат, предусмотренных договором (п. 8 ст. 272 НК РФ); дата прекращения действия договора (погашения долгового обязательства)
Расходы по приобретению переданного в лизинг имущества (п. 8.1 ст. 272 НК РФ)	В тех отчетных (налоговых) периодах, в которых в соответствии с условиями договора предусмотрены арендные (лизинговые) платежи
Расходы по уплате взносов на обязательное социальное страхование (пп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ)	На дату начисления взносов. Страховые взносы на обязательное социальное страхование учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ). Признаются на дату начисления как иные обязательные платежи (пп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ)

Доходы и расходы: классификация, порядок признания доходов и расходов, связанных с реализацией
Общие требования к признанию доходов и расходов. Классификация доходов и расходов.

Доходы

Кодекс (ст. 41 НК РФ) под доходом понимает экономическую выгоду. Однако при этом, есть условия признания дохода, которые относятся к налогу на прибыль организаций и НДФЛ. Такими обязательными условиями признания дохода по налогу на прибыль являются:

Экономическая выгода должна быть получена деньгами или иным имуществом

Размер экономической выгоды подлежит оценке

Экономическая выгода определяется по правилам 25 главы НК РФ.

Эти условия в целях признания экономической выгоды в доходах должны выполняться одновременно. Кроме того, при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав). Тут речь в первую очередь идет о косвенных налогах - акцизах и НДС.

Правила признания доходов (ст. 248 НК РФ):

Документальное подтверждение. При признании доходов принимаются как документы бухгалтерского, так и налогового учета.

Согласно ст. 9 Закона № 402-ФЗ формы первичных учетных документов, применяемых организацией, определяет руководитель организации. При этом, первичный учетный документ должен содержать реквизиты, которые указаны в ст. 9 Закона № 402-ФЗ:

наименование и дата составления документа;
наименование экономического субъекта, составившего документ;
содержание факта хозяйственной жизни;
величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
подписи, фамилии (с инициалами), а также должности лиц, совершивших сделку, операцию и ответственных за ее оформление, либо лиц, ответственных за оформление свершившегося события.

Документами налогового учета являются, например, договор, счета-фактуры, выписка банка по расчетному счету, акт приемки-передачи выполненных работ и др., а также регистры налогового учета. При этом в ст. 313 НК РФ установлены обязательные реквизиты, которые должны содержать налоговые регистры:

наименование регистра;
период (дата) составления;
измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
наименования хозяйственных операций;
подпись (расшифровка подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.
Однократность обложения: суммы, отраженные в составе доходов, не подлежат повторному включению в состав его доходов.
Расходы

Любое коммерческое предприятие, видя целью своей деятельности получение прибыли, осуществляет затраты. Но, с точки зрения механизма исчисления налога на прибыль не все осуществленные затраты могут приниматься в расходы с целью исчисления налога на прибыль. Таким образом, понятие «затраты» может быть шире (или равно) понятию «расходы». С экономической точки зрения, расходы уменьшают доходы организации. Например, организация закупила материалы для производства мебели, т.о. были осуществлены затраты. Большая часть материалов ушла на производство продукции, а оставшиеся материалы были отпущены для реконструкции лавочек в парках города. Таким образом, в расходах при исчислении налога на прибыль организация вправе учесть только ту часть материалов, которая была отпущена в производство. Затраты организации по оставшейся части материалов не являются расходами организации в целях исчисления налога на прибыль.

Требования к признанию расходов в целях налога на прибыль:
Соответствие требованиям, установленным в п.1 ст. 252 НК РФ:

расходы должны быть обоснованы
расходы должны быть документально подтверждены
расходы должны быть произведены для деятельности, направленной на получение дохода
Если расход не соответствует хотя бы одному из перечисленных требований, то такой расход для целей налогообложения не учитывается.

Обоснованность подразумевает экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Точные критерии обоснованности Кодексом не устанавливаются. Однако контролирующие органы чаще всего в число необоснованных расходов включают затраты, которые:

завышены вследствие приобретения необоснованно дорогого имущества (например, люксовый автомобиль и т.п.),
не привели к получению доходов в налоговом, отчетном периоде,
привели к получению убытка в налоговом, отчетном периоде,
непропорциональны полученным доходам и др.

Безусловно, такая позиция контролирующих органов не может быть бесспорной. При этом изначально предполагается, что все произведенные организацией расходы являются обоснованными и доказать их необоснованность должны налоговые органы.

В помощь налогоплательщику - Определения Конституционного суда от 16.12.2008 № 1072-О-О, от 04.06.2007 № 320-О-П и от 04.06.2007 № 366-О-П, а также Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53.

Кодекс, требуя документального подтверждения, разрешает подтверждать расходы:

любыми документами, которые оформлены в соответствии с законодательством РФ,
документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы,

документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором)

Первичные учетные документы, подтверждающие данные налогового учета, если они оформлены в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, и составлены на иностранном языке, должны быть в обязательном порядке переведены на русский язык. Однако в случае наличия у налогоплательщика первичных документов, составленных на иностранном языке по типовой форме, достаточно однократно осуществить перевод на русский язык постоянных показателей типовой формы. В последующем же налогоплательщик осуществляет при необходимости перевод изменяющихся показателей первичного документа.

Действующим законодательством Российской Федерации порядок перевода первичных учетных документов с иностранного на русский язык не регламентируется, поэтому такой перевод может быть сделан как профессиональным переводчиком, так и специалистами самой организации (Письмо МФ РФ от 20.04.2012 № 03-03-06/1/202).

В случае отсутствия у налогоплательщика документов, подтверждающих произведенные расходы (почтовых квитанций, переданных в арбитражный суд), расходы могут быть подтверждены надлежаще заверенными копиями таких документов (Письмо МФ РФ от 11.07.2008 № 03-0306/2/77).

Таким образом, не установлен конкретный перечень документов, которые могут подтвердить осуществленный расход, а также не установлены требования к оформлению таких документов. Однако документов по каждой расходной операции должно быть несколько. Например, договор, внутренние распорядительные документы организации, платежное поручение, выписка банка, акт, накладная, счет-фактура.

Цель документального подтверждения:
безоговорочно установить сам факт расхода,
подтвердить производственную направленность затрат.

Примеры документального подтверждения:

Расходы на арендные платежи подтверждаются в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, в том числе:
заключенный договор аренды (субаренды);
график арендных платежей;
документы, подтверждающие оплату арендных платежей;
акт приемки-передачи арендованного имущества.

Если арендная плата в договоре установлена в виде фиксированной величины, то ежемесячного заключения актов оказанных услуг по договору аренды (субаренды) для целей документального подтверждения расходов в виде арендных платежей для целей налогообложения прибыли не требуется (Письма МФ РФ от 06.10.2008 № 03-03-06/1/559, от 13.10.2011 № 03-03-06/4/118). Если же договором предусмотрена арендная плата в виде переменной величины, то наличие актов (иных документов, подтверждающих размер переменной величины за каждый конкретный месяц) является обязательным.

Расходы на услуги связи подтверждаются договором возмездного оказания услуг и платежными документами. При этом, если из требований законодательства и (или) условий договора об оказании услуг не следует, что акт об оказании услуг связи подлежит ежемесячному составлению, то для целей документального подтверждения в налоговом учете расходов заказчика ежемесячное составление актов не требуется.

Расходы на перевозку товаров автомобильным транспортом:

S транспортная накладная, т.к. согласно п. 2 ст. 785 ГК РФ заключение договора перевозки груза подтверждается составлением и выдачей отправителю груза транспортной накладной (коносамента или иного документа на груз, предусмотренного соответствующим транспортным уставом или ГК РФ) (Письмо Минфина России от 28.01.2013 N 03-03-06/1/36). Это требование установлено и Правилами перевозок грузов автомобильным транспортом (Постановление Правительства РФ от 15.04.2011 N 272).

S документы, подтверждающие приобретение и оприходования товаров.

Направленность расходов на получение дохода предполагает:

расходы должны соответствовать характеру деятельности налогоплательщика, а не получению прибыли. практически любые затраты, которые осуществлены для деятельности, направленной на получение дохода признаются расходами для признания расхода не требуется факт получения дохода

Не включаются в НБ расходы, которые поименованы в ст. 270 НК РФ (см. п. 3.2 методички).

Осмотрительность в выборе контрагента. Если контрагент будет признан недобросовестным налогоплательщиком, то налоговые органы могут ставить вопрос о получении организацией необоснованной налоговой выгоды, что позволит им исключить из состава расходов соответствующие затраты. Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок приведены в Приказе ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

Классификация доходов и расходов



Классификация расходов, связанных с производством и реализацией

Состав расходов, связанных с производством и реализацией:

расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав)

расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии

расходы на освоение природных ресурсов

расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки

расходы на обязательное и добровольное страхование

прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией

Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на:

материальные расходы

суммы начисленной амортизации

прочие расходы

В целях налогового учета расходы, связанные с производством и реализацией, группируются на прямые и косвенные. Именно такая группировка позволяет определить какие расходы и в какой сумме будут учтены в данном периоде в целях формирования НБ по налогу на прибыль. Согласно ст. 319 НК РФ сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, а также внереализационные расходы в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, а прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг.

Прямые расходы	материальные затраты, расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг другие расходы, в зависимости от особенностей вида деятельности
Косвенные расходы	Все иные расходы, связанные с производством и реализацией, за исключением прямых и внереализационных расходов.

Классификацию всех доходов и расходов организация в обязательном порядке закрепляет в учетной политике в целях налогообложения. Это предусмотрено Кодексом, а также такая необходимость вызвана тем обстоятельством, что доходы могут быть уменьшены на соответствующие парные расходы.

2.2 Доходы от реализации и расходы, связанные с реализацией: порядок признания отдельных доходов и расходов

Доходы от реализации

Согласно ст. 249 НК РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации ТРУ как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Таким образом, законодатель ставит знак равенства между «доходом» и «выручкой». Под реализацией, согласно ст. 39 НК РФ понимается передача на возмездной (безвозмездной) основе в собственность другому лицу товаров, результатов выполненных работ, оказание услуг одним лицом другому лицу (в том числе обмен товарами, работами или услугами). Следовательно, в выручку включаются:

все поступления за реализованные ТРУ или имущественные права

поступления на безвозмездной основе

поступления в денежной и натуральной формах

Важно, что суммы НДС, предъявленные покупателям ТРУ, имущественных прав, в составе выручки не учитываются.

Доходы от реализации учитываются согласно закрепленному в учетной политике методу признания доходов и расходов. Однако, в ряде случаев, закон предписывает распределять доходы с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. Предусмотрен такой принцип в следующих случаях:

по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам;

если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг).

Каждый такой случай является самостоятельным основанием для распределения в налоговом учете доходов с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. При этом методика применения такого принципа должна быть утверждена налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

Организация может применить один из следующих способов распределения величины дохода:

равномерно

пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете.

На практике такое распределение выглядит следующим образом:

Пример 1 (использование принципа равномерности):

ООО «Скорость света» оказывает услуги провайдера. В январе текущего года заключила договор с клиентом ООО «Пользователь». Абонентская плата по договору о предоставлении услуг составляет 120 000 руб. (без НДС). Срок договора с 01.01.т.г. по 31.12.т.г. Таким образом, выручка ООО «Скорость света» ежемесячно составит: 120 000 руб. : 12 мес. = 12 000 руб.

Пример 2 (использование принципа пропорциональности доле расходов)

ООО «Исполнитель» по договору выполняет работы для ООО «Заказчик». Стоимость работ ООО «Исполнитель» - 1 000 000 руб. Результаты выполненных работ передаются заказчику по мере их выполнения. Согласно смете, расходы ООО "Исполнитель", связанные с выполнением договора, составляют 600 000 руб. Зная фактические расходы по периодам, можем, применяя метод распределения исходя из расходов, определить выручку, которая будет учитываться при формировании налоговой базы за соответствующие периоды. Расчеты приведены в таблице:

Фактические расходы ООО «Исполнитель»	Распределение выручки от реализации ООО «Исполнитель»
в первом полугодии 2016 года - 200 000 руб.	в первом полугодии 2016 года: 200 000 руб. : 600 000 руб. x 1 000 000 руб. = 333 333 руб.
во втором полугодии 2016 года - 170 000 руб.	во втором полугодии 2016 года: 170 000 руб. : 600 000 руб. x 1 000 000 руб. = 283 333 руб.
в первом полугодии 2017 года - 130 000 руб.	в первом полугодии 2017 года: 130 000 руб. : 600 000 руб. x 1 000 000 руб. = 216 667 руб.
во втором полугодии 2017 года - 100 000 руб.	во втором полугодии 2017 года: 100 000 руб. : 600 000 руб. x 1 000 000 руб. = 166 667 руб.

Расходы, связанные с производством и реализацией

Материальные расходы

Кодекс не приводит полный перечень материальных расходов. Таким образом, организация самостоятельно определяет состав материальных расходов с учетом особенностей деятельности и технологическими процессами закрепляет этот перечень в учетной политике. Важно, что бы такие расходы отвечали требованиям ст. 252 НК РФ. Примерный открытый перечень содержится в ст. 254 НК РФ:

на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг),

на приобретение материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды,

на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

Налогоплательщик может списать в налоговом учете стоимости имущества, не являющегося амортизируемым имуществом (малоценного имущества) в течение более чем одного отчетного периода. Соответствующий порядок должен быть определен налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и должен учитывать срок использования такого имущества или иные экономически обоснованные показатели.

на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика,

на приобретение топлива, воды, энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на производство и (или) приобретение мощности, расходы на трансформацию и передачу энергии,

на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика,

потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке,

технологические потери при производстве и (или) транспортировке и другие расходы.

К налоговому учету принимается безвозмездно полученное и не являющееся амортизируемым имущество по рыночной стоимости, определенной на дату его получения. Стоимость этого имущества определяется как сумма дохода, который учтен налогоплательщиком в порядке, предусмотренном п. 8 ст. 250 НК РФ, т.е. исходя из рыночных цен.

Стоимость МПЗ:

В стоимость сырья и материалов включаются

цена их приобретения с учетом стоимости невозвратной тары и упаковки (без НДС и акцизов),

комиссионное вознаграждение, уплаченное посреднику,

ввозные таможенные пошлины и сборы,

расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением МПЗ

Не учитываются в стоимости сырья и материалов

стоимость МПЗ, которые передали в производство, но на конец месяца в производстве не использовали. Их стоимость равна стоимости, по которой они списывались в производство;

стоимость возвратных отходов

Стоимость сырья и материалов при списании их в производство определяется в соответствии с методом оценки, который утвержден в учетной политике организации.

Методы оценки:

Метод оценки по стоимости единицы запасов.

Метод оценки по средней стоимости.

Метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО). Порядок применения методов аналогичен порядку по бухгалтерскому учету.

Расходы на оплату труда

Открытый перечень расходов на оплату труда приведен в ст. 255 НК РФ. Согласно данной норме Кодекса, к расходам на оплату труда относятся любые начисления в денежной или натуральной форме в пользу работников, если такие начисления предусмотрены:

законодательством Российской Федерации

трудовыми договорами (контрактами)

коллективными договорами

Начисления сотрудникам могут быть произведены как в денежной, так и в натуральной формах и исключаются выплаты, которые прямо предусмотрены ст. 270 НК РФ.

В составе расходов на оплату труда учитываются, в частности:

начисления по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в зависимости от формы и системы оплаты труда, принятой в организации (п. 1 ст. 255 НК РФ);

начисления стимулирующего характера, в том числе премии и надбавки (п. 2 ст. 255 НК РФ);

начисления стимулирующего и компенсирующего характера, связанные с режимом работы и особыми условиями труда (п. 3 ст. 255 НК РФ);

расходы на коммунальные услуги, питание, продукты и жилье, бесплатно предоставляемые работникам в соответствии с законодательством (п. 4 ст. 255 НК РФ);

суммы на приобретение и изготовление одежды, обмундирования и обуви, выдаваемых работникам бесплатно или по пониженным ценам в соответствии с трудовым законодательством (п. 5 ст. 255 НК РФ);

средний заработок, сохраняемый за работником в период выполнения им государственных и (или) общественно значимых обязанностей и в других случаях, предусмотренных трудовым законодательством (п. 6 ст. 255 НК РФ);

расходы на оплату труда во время отпуска, проезда к месту отпуска и обратно в порядке, предусмотренном законодательством, а также на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров (п. 7 ст. 255 НК РФ);

денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством (п. 8 ст. 255 НК РФ);

начисления работникам, высвобождаемым в связи с ликвидацией, реорганизацией или сокращением штата организации (п. 9 ст. 255 НК РФ). В частности, выходные пособия, которые работодатель выплачивает при прекращении трудового договора, если они предусмотрены трудовыми договорами и (или) отдельными соглашениями сторон (соглашениями о расторжении трудового договора), коллективными договорами, соглашениями и локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права (п.9 ч. 2 ст. 255 НК РФ).

единовременные вознаграждения за выслугу лет (п. 10 ст. 255 НК РФ);

надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда (п. 11 ст. 255 НК РФ);

расходы на оплату труда работника в период учебных отпусков и его проезда к месту учебы и обратно (п. 13 ст. 255 НК РФ);

расходы на оплату труда во время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством (п. 14 ст. 255 НК РФ);

суммы взносов по договорам обязательного и добровольного страхования в размерах, не превышающих установленные законодательством (п. 16 ст. 255 НК РФ);

начисления в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за календарные дни нахождения в пути к месту работы и обратно (п. 17 ст. 255 НК РФ);

начисления рабочим, руководителям или специалистам организации во время их обучения с отрывом от работы в связи с повышением квалификации или переподготовкой кадров (в случаях, предусмотренных законодательством) (п. 19 ст. 255 НК РФ);

начисления работникам по гражданско-правовым договорам, не состоящим в штате организации и не являющимся индивидуальными предпринимателями (п. 21 ст. 255 НК РФ);

доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством (п. 23 ст. 255 НК РФ);

отчисления в резерв на предстоящую оплату отпусков работников и (или) в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет (п. 24 ст. 255 НК РФ).

возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилья (в размере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда) (п. 24.1 ст. 255 НК РФ) и другие начисления.

Согласно ст. 270 НК РФ не включаются в расчет НБ:

суммы начисленных дивидендов и другие выплаты, произведенные за счет чистой прибыли организации (п. 1 ст. 270 НК РФ);

взносы на добровольное и (или) негосударственное пенсионное обеспечение физических лиц (за некоторыми исключениями) (п. п. 6, 7 ст. 270 НК РФ);

вознаграждения, предоставляемые руководству или работникам помимо выплачиваемых по трудовым договорам (контрактам) (п. 21 ст. 270 НК РФ);

премии, выплачиваемые работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений (п. 22 ст. 270 НК РФ).

материальная помощь (п. 23 ст. 270 НК РФ);

оплата отпусков, дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством), в том числе женщинам, воспитывающим детей (п. 24 ст. 270 НК РФ);

надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда и т.п.

оплата проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом. Исключение составляют суммы, учитываемые в расходах на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, а также случаи, когда расходы на оплату проезда предусмотрены трудовыми (коллективным) договорами (п. 26 ст. 270 НК РФ);

оплата ценовых разниц, возникающих при реализации работникам товаров (работ, услуг) по ценам ниже рыночного уровня (п. 27 ст. 270 НК РФ);

оплата ценовых разниц при реализации продукции подсобных хозяйств по льготным ценам для организации общественного питания (п. 28 ст. 270 НК РФ).

оплата путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников (п. 29 ст. 270 НК РФ).

Дата признания расходов для целей налогообложения зависит от выбранного метода признания доходов и расходов: кассовый или начисления.

Согласно общему правилу при методе начисления расходы на оплату труда признаются ежемесячно исходя из сумм начислений на основании норм трудового законодательства и ст. 255 НК РФ (п. 4 ст. 272 НК РФ).

Расходы по гражданско-правовым договорам с работниками, не состоящими в штате организации, учитываются в зависимости от характера работ (услуг), выполняемых по этим договорам:

для работ и услуг производственного характера расходы признаются на дату подписания актов приемки выполненных работ (оказанных услуг) (п. 2 ст. 272 НК РФ),

для иных работ и услуг дата признания расхода определяется как дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для осуществления расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода (пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ).

В особом порядке списываются расходы на страхование сотрудников. Такие расходы признаются в следующем порядке (п. 6 ст. 272 НК РФ):

Если страховой взнос уплачивается единовременно, то расходы признаются равномерно в течение всего срока действия договора страхования пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде.

Если страховая премия перечисляется в рассрочку, расход по каждому платежу признается равномерно в течение срока, соответствующего периоду уплаты взносов, пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде.

По бессрочным договорам НГПО с выплатой пенсий пожизненно платежи распределяются равномерно в зависимости от условий договора (срока, за который производятся платежи), но в течение не менее 5 лет (постановление Президиума ВАС РФ от 30.10.2012 № 9061/12). Специальный порядок предусмотрен для ситуаций, когда взносы по договору НГПО сначала поступают на солидарный счет организации, а потом на именной счет работника. Тогда учесть их в расходах можно не ранее того периода, когда они были перераспределены на именные счета работников.

Виды договоров добровольного страхования, выплаты по которым можно учесть в расходах на оплату труда, соответствующие условия и нормативы приведены в таблице:

Виды договоров	Условия включения в расходы на оплату труда	Норматив включения в расходы
Договор добровольного личного страхования жизни или здоровья - ДСЖЗ (абз. 6 п. 16 ст. 255 НК РФ)	Договор должен предусматривать выплаты исключительно в случаях смерти (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица. Срок действия договора не установлен	В пределах 15 000 руб. в год на работника. Если работодатель дополнительно застраховал сотрудников еще и на случай их временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые три дня временной нетрудоспособности, которые оплачиваются за счет средств работодателя (подп. 48.2 п. 1 ст. 264 НК РФ), то совокупная сумма данных платежей (взносов) работодателей (по ст. 264 и 255 НК РФ) включается в состав расходов в размере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда

<p>Формула расчета норматива: Норматив = общая сумма взносов по договору (договорам) / количество застрахованных работников. Сравнить с нормативом 15 000 руб. Пример расчета норматива: Страховой компании единовременно перечислен взнос в размере 1 000 000 руб. за 100 работников. Норматив = 1 000 000 руб. / 100 чел. = 10 000 руб. < 15 000 руб. Следовательно, в расходах можно учесть полную сумму. Важно: ограничение в размере 3% суммы расходов на оплату труда в данном случае не применяется (подп. 48.2 п. 1 ст. 264 НК РФ)</p>		
<p>Договор добровольного медицинского страхования - ДМС (абз. 5 п. 16 ст. 255 НК РФ)</p>	<p>Срок договора - не менее одного года, причем он должен предусматривать оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников</p>	<p>Не более 6% от суммы расходов на оплату труда</p>
<p>Формула расчета: Норматив = (Расходы по ст. 255 НК РФ (всех работников, а не только застрахованных) - суммы по п. 16 ст. 255 НК РФ) x 6%</p>		
<p>Договор долгосрочного страхования жизни - ДСЖ (абз. 3 п. 16 ст. 255 НК РФ)</p>	<p>Срок договора - не менее пяти лет с российскими страховыми компаниями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности. Причем в течение этих пяти лет не предусмотрены страховые выплаты, в т. ч. в виде рент и (или) аннуитетов, за исключением страховых выплат в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, включая выплаты по основанию - дожитие до окончания срока действия договора (письмо Минфина России от 15.04.2013 № 03-03-10/12498)</p>	<p>Не более 12% от суммы расходов на оплату труда в целом по трем видам договоров (ДСЖ, ДПС, НГПО)</p>
<p>Договор добровольного пенсионного страхования - ДПС (абз. 4 п. 16 ст. 255 НК РФ)</p>	<p>Условие - при наступлении у застрахованного лица пенсионных оснований, предусмотренных законодательством РФ, дающих право на установление пенсии по государственному пенсионному обеспечению и (или) трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований. Срок договора - пожизненно. Важно: договор заключается со страховыми компаниями. Пенсионные права по договору возникают и действуют тогда же, когда и права на госпенсию. Если предусмотрены дополнительные основания для выплаты пенсии (например, окончание срока действия договора), то страховые взносы в расходах не учитываются</p>	
<p>Негосударственное пенсионное обеспечение - НГПО (абз. 4 п. 16 ст. 255 НК РФ)</p>	<p>Условия: зачисление взносов на именной счет работника, выплата пенсии: или до конца жизни, или пока не закончатся средства на счете работника, но не менее 5 лет. Важно: договор НГПО заключается с НГПФ. Пенсионные права по договору возникают и действуют тогда же, когда и права на госпенсию. Если в договоре предусмотрены дополнительные основания для выплаты пенсии (например, окончание срока действия договора), то страховые взносы в расходах не учитываются</p>	
<p>Формула расчета: Норматив = (Расходы по ст. 255 НК РФ (всех работников, а не только застрахованных) - суммы по п. 16 ст. 255 НК РФ) x 12% Пример расчета норматива: Все расходы организации на оплату труда составили 500 000 руб., в т. ч.: суммы, начисленные по тарифным ставкам и должностным окладам, - 300 000 руб.; денежные компенсации за неиспользованный отпуск - 80 000 руб.; премии за производственные результаты - 50 000 руб.; платежи по договорам долгосрочного страхования жизни - 70 000 руб. Норматив = (500 000 - 70 000) x 12% = 51 600 руб. Расходы, превышающие норматив, не уменьшают полученные доходы: 70 000 - 51 600 = 18 400 руб.</p>		

Затраты по обязательному и добровольному страхованию сотрудников уменьшают облагаемую прибыль только после их оплаты (п. 6 ст. 272, ст. 273 НК РФ).
 Причем независимо от применяемого организацией метода (начисления или кассового).

Особые правила по налогу на прибыль предусмотрены в случае изменения условий или расторжения следующих договоров:
 страхования жизни;
 добровольного пенсионного страхования;
 негосударственного пенсионного обеспечения.

Количество застрахованных сотрудников, как правило, меняется вместе с изменениями в штате. Тогда к основному договору со страховщиком составляется дополнительное соглашение, которое предусматривает включение в основной договор новых работников фирмы-работодателя. Следовательно, организация несет дополнительные затраты, но их тоже можно учесть в составе расходов для целей налогообложения прибыли (письмо Минфина России от 18.01.2008 № 03-0306/1/13).
 Однако это вопрос спорный: лучше сразу в основном договоре предусмотреть возможность изменения состава застрахованных лиц при условии, что он действует не менее года и его существенные условия не меняются (письма Минфина России от 16.11.2010 № 03-03-06/1/731. от 18.12.2007 № 03-03-06/1/869).

Обратная ситуация, если сотрудник увольняется. В состав облагаемых сумм приходится включить ранее уплаченные работодателем взносы по договорам, отнесенные на расходы в прошлые периоды. Иными словами, в этой части нужно восстановить базу по налогу на прибыль (абз. 8 подп. 16 ст. 255 НК РФ). Такая обязанность возникает с даты расторжения договора.

Но есть исключение: случаи досрочного расторжения договора в связи с обстоятельствами непреодолимой силы. Поскольку законодатель не устанавливает их перечень, при заключении договоров лучше указать, какие именно события стороны считают форс-мажорными обстоятельствами, освобождающими от ответственности (письмо УФНС России по г. Москве от 28.02.2007 № 28-11/018463.2).

Особые ситуации:

1. Разные суммы для разных работников: если суммы взносов по договорам, заключенным работодателем в пользу отдельных категорий сотрудников, не одинаковы. Тогда нужно сравнивать установленный лимит (15 000 руб.) со средним показателем суммы взносов на одного застрахованного.

Пример

В организации работает 100 человек. Договор добровольного личного страхования, предусматривающий выплаты исключительно в случаях причинения вреда здоровью, заключен с 85 сотрудниками. Сумма по договорам разная. По 50 сотрудникам сумма страховки на каждого составила 14 500 руб., в отношении 25 человек - 15 500 руб. Следовательно, общая сумма взносов по договорам составила: 50 чел. x 14 500 руб. + 25 чел. x 15 500 руб. = 1 112 500 руб. Итого в среднем на одного сотрудника: 1 112 500 руб. / 85 чел. = 13 088 руб. < 15 000 руб.

Вывод: в расходы для целей налогообложения может быть принята вся сумма - 1 112 500 руб.

2. Сроки договора между периодами: не совпадают с началом календарного года или налогового периода. База для исчисления предельной суммы таких затрат определяется нарастающим итогом с начала налогового периода (п. 3 ст. 318 НК РФ). Чтобы установить предельную сумму расходов, плательщики обязаны учитывать срок действия договора в налоговом периоде, начиная с даты его вступления в силу. Как совместить эти два параметра? Инспекторы предлагают исчислять затраты на оплату труда для определения предельного размера расходов нарастающим итогом начиная с даты фактического перечисления первого страхового взноса в пределах данного налогового периода и начиная со следующего налогового периода до окончания действия договора страхования (письмо УФНС России по г. Москве от 28.02.2007 № 28-11/018463.2).

Пример исчисления норматива по договору ДМС, который заключен на год и вступает в силу не с начала налогового периода.

Организация в ноябре 2016 г. заключила договор ДМС в пользу своих сотрудников сроком на 1 год, который равен 365 дням. Договор вступает в силу с момента уплаты единовременной страховой премии в сумме 700 000 руб. - 15 ноября 2016 г.

Расчет базы для исчисления норматива за период действия договора ДМС исходя из расходов организации на оплату труда:

Месяц	Сумма расходов на оплату труда (руб.)	Расчет базы для исчисления норматива и норматива для включения в расходы
2016 год		
Ноябрь	500 000	База: 500 000 : 30 дн. x 16 дн. = 266 667 Норматив: 266 667 x 6% = 16 000 руб.
Декабрь	700 000	База: 266 667 + 700 000 = 966 667 Норматив за декабрь: 966 667 x 6% - 16 000 = 42 000 руб.
2017 год		
Январь	500 000	База: 966 667 + 500 000 = 1 466 667 Норматив за январь: 1 466 667 x 6% - 16 000 - 42 000 = 30 000 руб.
Февраль	500 000	База: 1 466 667 + 500 000 = 1 966 667 Норматив за февраль: 1 966 667 x 6% - 16 000 - 42 000 - 30 000 = 30 000 руб.
Март	500 000	База: 1 966 667 + 500 000 = 2 466 667 Норматив Март: 2 466 667 x 6% - 118 000 = 30 000 руб.
Апрель	500 000	База: 2 466 667 + 500 000 = 2 966 667 Норматив за Апрель: 2 966 667 x 6% - 148 000 = 30 000 руб.
Май	500 000	База: 2 966 667 + 500 000 = 3 466 667 Норматив май: 3 466 667 x 6% - 178 000 = 30 000 руб.
Июнь	500 000	База: 3 466 667 + 500 000 = 3 966 667 Норматив за июнь: 3 966 667 x 6% - 208 000 = 30 000 руб.
Июль	500 000	База: 3 966 667 + 500 000 = 4 466 667 Норматив за июль: 4 466 667 x 6% - 238 000 = 30 000 руб.
Август	500 000	База: 4 466 667 + 500 000 = 4 966 667 Норматив за август: 4 966 667 x 6% - 268 000 = 30 000 руб.
Сентябрь	500 000	База: 4 966 667 + 500 000 = 5 466 667 Норматив за сентябрь: 5 466 667 x 6% - 298 000 = 30 000 руб.
Октябрь	500 000	База: 5 466 667 + 500 000 = 5 966 667 Норматив за октябрь: 5 966 667 x 6% - 328 000 = 30 000 руб.
Ноябрь	500 000	База: 5 966 667 + (500 000 : 30 x 14) = 6 200 000 Норматив за ноябрь: 6 200 000 x 6 - 358 000 = 14 000 руб.

В аналогичном порядке рассчитываются нормативы по иным договорам страхования, норматив по которым выражен в процентах.

Порядок создания и использования резерва на оплату отпусков

В налоговом учете резерв на оплату отпусков создается на добровольной основе. Поэтому, факт создания резерва необходимо прописывать в учетной политике в целях налогообложения. Создается резерв следующим образом:

На 1 января текущего года определяются показатели (за основу показателя принимаются данные за предыдущий период):

предполагаемая сумма расходов на оплату отпусков за год с учетом начислений обязательных страховых взносов,

предполагаемая сумма расходов на оплату труда за год, включая сумму обязательных страховых взносов.

2. Производится расчет ежемесячного процента отчислений в резерв по формуле:

$$\text{Процент отчислений в резерв на оплату отпусков} = \frac{\text{Предполагаемая сумма расходов на оплату отпусков за год}}{\text{Предполагаемая сумма расходов на оплату труда за год}} \times 100\%$$

3. Ежемесячные отчисления в резерв осуществляется в отдельном налоговом регистре. Расчет производится по формуле:

Сумма	=	Сумма	Х	Пр	/	100
ежемесячных отчислений в резерв на оплату отпусков		фактических расходов на оплату труда за месяц, включая обязательные страховые взносы		отчислений в резерв на оплату отпусков		%

4. На последнее число каждого месяца сумма ежемесячных отчислений включается в расходы на оплату труда до тех пор, пока сумма резерва, начисленного с начала года, не станет равна предполагаемой сумме расходов на оплату отпусков за год. После этого отчисления в резерв не рассчитываются и в налоговые расходы не включаются.

5. За счет резерва не списываются компенсации, выплачиваемые за неиспользованный отпуск, включая сумму начисленных страховых взносов. Такие выплаты учитываются в расходах на оплату труда.

6. Инвентаризация резерва проводится на 31 декабря текущего года. Для этого надо посчитать сумму резерва, начисленного за год, и сумму фактических расходов на оплату отпусков за год. Дальнейшие действия зависят от того, будет ли создаваться резерв в следующем году:

а) Организация будет создавать резерв на оплату отпусков в следующем году.

Определяется количество дней отпусков, запланированных на текущий год, но не использованных. По каждому работнику, которые не полностью использовали дни отпуска, запланированного на текущий год, определяется сумма, необходимая для оплаты неиспользованных дней отпуска по формуле:

Сумма, необходимая для оплаты неиспользованных дней отпуска	(средний дневной заработок работника а	+	средний дневной заработок работника а	Х	Суммарный тариф обязательных страховых взносов Х)	Колличество дней неиспользованного отпуска К
-------------------------------------------------------------	---	---------------------------------------	---	---------------------------------------	---	--------------------------------------------------	---	----------------------------------------------

Суммы начисленной амортизации

Имущество, стоимость которого может погашаться через амортизацию, должно одновременно отвечать следующим признакам:

- имущество принадлежит организации на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ);

- имущество используется для извлечения дохода;

- его первоначальная стоимость превышает 100 000 руб.

- срок его полезного использования превышает 12 месяцев (п. 1 ст. 256 НК РФ).

По общему правилу амортизационные отчисления исчисляются и включаются в расходы ежемесячно.

Размер амортизационных отчислений зависит от:

- стоимости амортизируемого имущества;

- срока его полезного использования;

- применяемого организацией метода начисления амортизации (линейного или нелинейного).

Виды амортизируемого имущества:

- основные средства

- нематериальные активы

- капитальные вложения в арендованные ОС, которые произведены в форме неотделимых улучшений (п. 1 ст. 256 НК РФ): амортизация может начисляться у арендатора либо у арендодателя

- неотделимые улучшения, которые произведены в рамках договора безвозмездного пользования - ссуды (абз. 5 п. 1 ст. 256 НК РФ): амортизация по ним может начисляться как организацией-ссудополучателем, так и организацией-ссудодателем.

К основным средствам для целей налогообложения прибыли относятся часть имущества, которая используется в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией. При этом первоначальная стоимость такого имущества должна составлять более 100 000 руб.

Нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные организацией результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Объекты признаются нематериальными активами, если:

- способны приносить экономическую выгоду (доход);

- имеются документы, подтверждающие существование самого нематериального актива и (или) исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности: патенты, свидетельства и др (п. 3 ст. 257 НК РФ).

Первоначальная стоимость ОС определяется как сумма расходов организации (искл. НДС):

- на приобретение

- сооружение

- изготовление

- доставку

- доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования (п. 1 ст. 257 НК РФ). Первоначальная стоимость имущества, созданного с использованием бюджетных средств

- целевого финансирования, определяется без учета расходов, которые осуществлены за счет бюджетных средств целевого финансирования (п. 1 ст. 257 НК РФ). Первоначальная стоимость ОС может меняться в случаях:

- достройки,

- дооборудования,

- реконструкции,

- модернизации,

- технического перевооружения,

- частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям (п. 2 ст. 257 НК РФ).

Первоначальная стоимость НМА определяется как сумма расходов на:

- приобретение (создание)

- доведение до состояния, в котором они пригодны для использования

Срок полезного использования амортизируемого имущества - период, в течение которого амортизируемое имущество служит для выполнения целей деятельности организации (п. 1 ст. 258 НК РФ).

Срок устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта амортизируемого имущества в соответствии со ст. 258 НК РФ и Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1.

Для того чтобы установить срок полезного использования, нужно определить, к какой амортизационной группе относится объект ОС. Всего амортизационных групп - десять:

- первая группа - все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;

- вторая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно; третья группа - имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно; четвертая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;

- пятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно; шестая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;

- седьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;

- восьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;

девятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;

десятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Срок полезного использования НМА устанавливается налогоплательщиком самостоятельно, но не менее двух лет, в отношении следующих НМА (п. 2 ст. 258 НК РФ):

исключительное право на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

исключительное право на использование программы для ЭВМ, базы данных;

исключительное право на использование топологии интегральных микросхем;

исключительное право на селекционные достижения;

ноу-хау, секретные формулы или процессы, информация в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

По иным видам НМА срок полезного использования устанавливается исходя из:

срока действия патента,

срока действия свидетельства,

из других ограничений сроков использования НМА в соответствии с законодательством РФ, законодательством иностранного государства,

исходя из полезного срока использования НМА, обусловленного соответствующими договорами.

Если в отношении НМА невозможно определить срок его полезного использования, то нормы амортизации нужно установить в расчете на десять лет, но не более срока деятельности вашей организации (п. 2 ст. 258 НК РФ, Письмо МФ РФ от 05.08.2011 № 03-03-06/1/454).

Если стоимость НМА менее 100 000 руб., то такой НМА относятся к материальным расходам (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ) в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию (Письмо ФНС от 01.11.2011 № ЕД-4-3/18192).

Важно: стоимость исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью до 100 000 руб. включается в состав прочих расходов на основании пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ, согласно которому к прочим расходам относятся расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям), а также расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее суммы стоимости амортизируемого имущества, определенной п. 1 ст. 256 НК РФ.

Методы начисления амортизации:

линейный

нелинейный

Правила установления метода амортизации:

Выбранный метод начисления амортизации закрепляется в учетной политике организации для целей налогообложения (п. 1 ст. 259 НК РФ)

Метод начисления амортизации устанавливается единым в отношении всех объектов амортизируемого имущества.

В отношении зданий, сооружений, передаточных устройств и нематериальных активов, которые входят в восьмую - десятую амортизационные группы, применяется только линейный метод амортизации (п. 3 ст. 259 НК РФ).

Метод начисления амортизации можно изменить с начала очередного налогового периода (п. 1 ст. 259 НК РФ). При этом перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации можно не чаще одного раза в пять лет (для обратного перехода такого ограничения не установлено).

Линейный метод начисления амортизации:

Сумма амортизации начисляется ежемесячно отдельно по каждому амортизируемому объекту.

В течение срока полезного использования имущества амортизация учитывается в расходах равномерно.

Ежемесячная сумма амортизации рассчитывается по формуле:

Ежемес.сумма аморт. = Нам x Первонач.ст-ть имущ. Нам = $1/n \times 100\%$

Нелинейный метод начисления амортизации

Ежемесячная сумма амортизации определяется по амортизационной группе (подгруппе) в целом.

Отдельные подгруппы в составе амортизационных групп формируются по следующим видам амортизируемого имущества (п. 13 ст. 258 НК РФ):

объекты, к которым применяются специальные нормы амортизации;

объекты, используемые в научных исследованиях и (или) опытно-конструкторских разработках.

На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс (п. 2 ст. 259.2 НК РФ). Суммарный баланс рассчитывается как сумма остаточной стоимости всех объектов амортизируемого имущества, которые относятся к данной амортизационной группе (подгруппе).

Далее суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число каждого последующего месяца (абз. 2 п. 2 ст. 259.2 НК РФ). По правилам ст. 259.2 НК РФ суммарный баланс либо увеличивается, либо уменьшается:

• Уменьшение происходит на суммы начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации (п. 4 ст. 259.2 НК РФ). Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется по формуле:

$A = B \times (k / 100\%)$,

где А - сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной

группы (подгруппы);

В - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

к - норма амортизации (в процентах) для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

В целях применения нелинейного метода применяются следующие нормы амортизации (п. 5 ст. 259.2 НК РФ):

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
Первая	14.3
Вторая	8.8
Третья	5.6
Четвертая	3.8
Пятая	2.7
Шестая	1.8
Седьмая	1.3
Восьмая	1.0
Девятая	0.8
Десятая	0.7

Кроме того, уменьшение суммарной стоимости происходит при выбытии имущества. В этом случае суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость выбываемых объектов. Основания для ликвидации амортизационной группы (подгруппы):

Если суммарный баланс уменьшился до нуля

Если суммарный баланс группы (подгруппы) стал менее 20 000 руб. Остаток суммарного баланса списывается на расходы текущего (отчетного) периода.

По истечении срока полезного использования какого-либо объекта амортизируемого имущества организация вправе исключить данный объект из состава амортизационной группы (подгруппы). Суммарный баланс этой группы (подгруппы) остается неизменным, и амортизация начисляется в общеустановленном порядке (п. 13 ст. 259.2 НК РФ).

• Увеличение происходит на сумму первоначальной стоимости вводимых в эксплуатацию амортизируемых объектов; при изменении первоначальной стоимости основных средств в случаях их достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения (п. 3 ст. 259.2 НК РФ).

Амортизация начинает начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

Прекращение начисления амортизации

При линейном методе:

с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости объекта амортизируемого имущества

с 1-го числа месяца, когда объект выбыл из состава амортизируемого имущества по любым основаниям.

При нелинейном методе:

При выбытии объектов амортизируемого имущества. Тогда суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость таких объектов (п. 10 ст. 259.2 НК РФ);

При ликвидации амортизационной группы (подгруппы) по основаниям, предусмотренным в п. п. 11, 12 ст. 259.2 НК РФ.

Начисление амортизации приостанавливается в следующих случаях:

Основания приостановления начисления амортизации	Дата прекращения начисления амортизации	Дата возобновления начисления амортизации
Передача ОС в безвозмездное пользование	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла передача ОС в безвозмездное пользование (п. 6 ст. 259.1, п. 8 ст. 259.2, п. 2 ст. 322 НК РФ)	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошел возврат ОС (п. 7 ст. 259.1, п. 9 ст. 259.2, п. 2 ст. 322 НК РФ)
Перевод ОС по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект переведен на консервацию (п. 6 ст. 259.1, п. 8 ст. 259.2, п. 2 ст. 322 НК РФ)	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла расконсервация ОС (п. 7 ст. 259.1, п. 9 ст. 259.2, п. 2 ст. 322 НК РФ)
Реконструкция и модернизация продолжительностью свыше 12 месяцев	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором началась реконструкция или модернизация объекта (п. 6 ст. 259.1, п. 8 ст. 259.2, п. 2 ст. 322 НК РФ)	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором окончена реконструкция ОС (п. 7 ст. 259.1, п. 9 ст. 259.2, п. 2 ст. 322 НК РФ)

Амортизационная премия - право организации, которое должно быть закреплено в учетной политике в целях налогообложения. Представляет собой единовременное списание до 10% (или до 30%) первоначальной стоимости ОС в расходах текущего отчетного (налогового) периода:

до 10% - по всем ОС

до 30% - ОС, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам.

Размер амортизационной премии не может быть больше максимального, который зависит от амортизационной группы, к которой относится ОС и ее размер определяется организацией самостоятельно.

Амортизационная премия рассчитывается организацией по формуле:

$AP = \text{Первонач. ст.-ть ОС (сумма расходов на его модернизацию)} \times \text{размер премии в \%}$, установленный в учет. полит. для целей налогообл.

Организация вправе установить в налоговой учетной политике, что амортизационная премия применяется выборочно и ее процент зависит от первоначальной стоимости ОС. Амортизационная премия не применяется по ОС:

полученному безвозмездно,

полученному в качестве вклада в уставный капитал,

не подлежащему амортизации,

являющемуся предметом лизинга, учитываемым на балансе лизингополучателя. Амортизационная премия признается в составе косвенных расходов в том отчетном периоде,

на который приходится дата начала амортизации основных средств (п. 3 ст. 272 НК РФ). Причем не требуется, чтобы стоимость основного средства была полностью оплачена (Письмо МФ РФ от 16.08.2010 № 03-03-06/1/550).

В случае реализации объекта ОС, по которому ранее была применена амортизационная премия, ее необходимо восстановить только при наличии следующих условий:

ОС реализовано ранее, чем по истечении 5 лет с момента введения объекта в эксплуатацию

покупатель и продавец ОС являются лицами взаимозависимыми.

Прочие расходы, связанные с производством и реализацией

В состав прочих расходов относятся затраты, которые связаны с производственным процессом и реализацией, но не включаются в состав ранее указанных расходов.

Открытый перечень прочих затрат, включаемых в расходы, связанные с производством и реализацией установлен ст. 264 НК РФ:

Налоги, сборы, таможенные пошлины и сборы, а также страховые взносы в ПФР на обязательное пенсионное страхование, в ФСС РФ на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в ФФОМС и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование, за исключением перечисленных в статье 270 НК РФ.

Включаются практически все обязательные платежи, исчисленные и отражаемые в налоговых декларациях по соответствующему налогу, подлежащие уплате в бюджет. Не включаются:

НДС и акцизы, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав);

налога на прибыль;

платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду.

Важно: страховые взносы, начисленные в отношении как учитываемых, так и не учитываемых при налогообложении прибыли выплат и иных вознаграждений работникам, признаются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (п. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Датой осуществления расходов в виде страховых взносов признается дата их начисления. По некоторым налогам в течение налогового периода уплачиваются авансовые платежи, но декларации не представляются, например, по земельному и транспортному налогам. Авансовые платежи по этим налогам учитываются в расходах для целей налогообложения прибыли в том отчетном периоде, за который такие авансовые платежи рассчитаны (Письмо МФ РФ от 07.06.2011 № 03-03-06/1/333).

суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);

расходы на обеспечение пожарной безопасности;

расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации,

расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;

расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (с учетом положений статьи 267 НК РФ);

арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество (в том числе земельные участки), а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг.

Расходами признаются следующие затраты, если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя:

Расходы у лизингополучателя

арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со ст. 259 НК РФ;

расходы на доставку, монтаж и доведение до состояния, в котором лизинговое имущество пригодно для использования

Расходы у лизингодателя

расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг, в т.ч. в первоначальную стоимость включаются расходы на доставку, монтаж и доведение до состояния, в котором лизинговое имущество пригодно для использования (в составе прочих

расходов затраты на доставку, монтаж и т.п. могут учитываться только после окончания договора лизинга).

расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного,

воздушного и иных видов транспорта),

При определении обоснованности для целей налогового учета произведенных затрат на приобретение топлива для служебного автомобиля необходимо учитывать Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте, приведенные в Распоряжении Минтранса России от 14.03.2008 N АМ-23-р (ред. от 14.05.2014) «О введении в действие методических рекомендаций "Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте».

По тем автомобилям, в отношении которых нормы расходы топлива смазочных материалов не утверждены, можно руководствоваться технической документацией или информацией, предоставляемой изготовителем автомобиля.

расходы на командировки,

расходы на юридические и информационные услуги;

расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;

расходы на аудиторские услуги;

расходы на публикацию бухгалтерской (финансовой) отчетности,

представительские расходы.

Представительские расходы - это затраты, которые связаны с официальным приемом и (или) обслуживанием:

физических лиц и представителей организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа компании.

Официальный прием - завтрак, обед, ужин или иное аналогичное мероприятие. Обслуживание включает в себя:

доставка участников к месту проведения представительского мероприятия и обратно, за исключением оплаты авиа и железнодорожных билетов, трансфера от вокзала (аэропорта) до гостиницы и расходов на проживание;

буфетное обслуживание во время переговоров, включая расходы на алкогольные напитки, купленные для проведения официальных мероприятий;

оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате организации, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний (п. 2 ст. 264 НК РФ).

Документальное подтверждение (Письмо МФ РФ от 10.04.2014 N 03-03-РЗ/16288):

внутренние распорядительные документы организации, например, приказ, распоряжение, в котором будет план представительского мероприятия, его цели, место и сроки его проведения, смета расходов, список официальных лиц организации, которые будут участвовать в переговорах, ответственный за проведение, порядок выдачи сумм на представительские расходы под отчет;

первичные документы, подтверждающие стоимость приобретенных товаров и услуг, использованных для представительских мероприятий, в частности те, которые прилагаются к авансовому отчету, если работник расплачивался наличными (договоры, счета, накладные, акты, счета-фактуры, чеки ККТ, товарные чеки, другие платежные документы);

отчет, утвержденный руководителем о проведенном представительском мероприятии, его результаты (или их отсутствие) и расходах на него. В качестве результатов можно указать,

например: подписание протокола о намерениях заключить договор в будущем, или установление доверительных деловых отношений. Для целей налогообложения прибыли представительские расходы являются нормируемыми: в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период. При этом, затраты, которые формируют расходы на оплату труда, отражены в ст. 255 НК РФ:

Для организации, которая применяет метод начисления, для расчета предельного размера представительских расходов принимается начисленная сумма расходов на оплату труда.

Для организации, которая применяет кассовый метод, расходы на оплату труда признаются по мере погашения задолженности перед работниками по выплате заработной платы, т.е. исходя из фактически выплаченных сумм.

При расчете НБ доходы и расходы за налоговый период определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. Это правило распространяется и на расходы на оплату труда, которые увеличиваются на протяжении налогового периода. Поэтому и лимит суммы представительских расходов, который будет приниматься в целях исчисления налоговой базы также будет меняться. В силу этого, те затраты, которые не могли быть приняты в расходы в начале налогового периода, в дальнейшем могут быть учтены в расходах при исчислении НБ в последующих отчетных периодах текущего календарного года.

расходы на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку, прохождение независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации работников налогоплательщика;

расходы на канцелярские товары;

расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи,

расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных,

расходы на рекламу

Условия и порядок признания рекламных расходов

Определение рекламы дается в Федеральном законе от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе». Условия признания информации рекламой (должны выполняться одновременно):

Распространяется любым способом, в любой форме и любыми средствами;

Адресуется неопределённому кругу лиц;

Направлена на привлечение внимания к соответствующему объекту, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

Не является рекламой:

Информация, раскрытие которой, или доведение до сведения потребителя, является обязательным в соответствии с федеральными законами;

Информация о товаре (работе, услуге), его изготовителе, об импортере или экспортере, размещенная на товаре или его упаковке;

Любые элементы оформления товара, помещенные на товаре или его упаковке, и не относящиеся к другому товару.

Рекламные расходы учитываются по правилам 25 главы НК РФ (п.4 ст. 264 НК РФ). Расходы на рекламу подразделяются на:

Ненормируемые (учитываются в расходах полностью),

Нормируемые (учитываются частично).

Ненормируемые расходы на рекламу	Нормируемые расходы на рекламу
Виды рекламных расходов:	
расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и информационно-телекоммуникационные сети; при кино-и видеообслуживании	расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний
расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов	расходы на иные виды рекламы
расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании	
Порядок отнесения на расходы при УСН:	
На расходы относятся в сумме фактически произведенных затрат.	На расходы относятся в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации ТРУ, как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручки от реализации имущественных прав (ст. 249 НК РФ). При этом, предельная величина выручки рассчитывается исходя из выручки от реализации без учета НДС и акцизов.

В целях налогового учета по налогу на прибыль рекламные расходы - косвенные расходы.

Дата признания расходов на рекламу зависит от применяемого организацией метода учета доходов и расходов:

Если организация применяет метод начисления, то рекламные расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты (п. 1 ст. 272 НК РФ). Отметим, что расходы на рекламу являются косвенными (п. 1 ст. 318 НК РФ). При этом, рекламные расходы, связанные с оплатой сторонними организациями выполненных работ (оказанных услуг), учитываются либо на дату расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров, либо на дату предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо в последний день отчетного (налогового) периода (пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ),

Если организация применяет кассовый метод, то рекламные расходы признаются таковыми после их фактической оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ).

21. расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета, оказываемые сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями;

взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ;

расходы работодателя по выплате в соответствии с законодательством РФ пособия по временной нетрудоспособности, выплаченные за счет средств работодателя;

другие расходы, связанные с производством и реализацией.

Практические ситуации

п/п	Практическая ситуация	Порядок признания дохода и расхода от реализации
	<p>Организация розничной торговли, применяющая кассовый метод учета доходов и расходов для целей налогообложения прибыли, в апреле приобрела и реализовала товары. Оплата поставщику товаров произведена в мае.</p>	<p>Выручка от реализации товаров (без НДС) признается доходом от реализации (п. 1 ст. 248, п. п. 1, 2 ст. 249 НК РФ). При кассовом методе датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом (п. 2 ст. 273 НК РФ). В данном случае товар реализован в розницу, то есть выручка получена в периоде реализации товара. Стоимость, по которой приобретаются товары, учитывается для целей налогообложения прибыли при их реализации (пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ). При этом у организаций, применяющих кассовый метод учета доходов и расходов, расходами признаются затраты после их фактической оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ). В данном случае организация оплатила товары в следующем месяце после реализации товаров. Организация признает доход от реализации в апреле, а расходы в виде стоимости реализованных товаров - в мае.</p>
	<p>Организация-комитент продает излишки строительных материалов. Согласно договору комиссии себестоимость материалов - 150 000 руб., минимальная продажная цена материалов составляет 177 000 руб., в том числе НДС 27 000 руб., вознаграждение посредника - 23 600 руб., в том числе НДС 3600 руб., которое удерживается им из денежных средств, поступивших от покупателя. Товар продан посредником по минимальной цене.</p>	<p>По договору комиссии комиссионер обязуется по поручению комитента совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента (п. 1 ст. 990 ГК РФ). Вещи, переданные комиссионеру для продажи, остаются собственностью комитента (п. 1 ст. 996 ГК РФ). Поручение считается исполненным после утверждения комитентом отчета, представленного комиссионером (ст. 999 ГК РФ). Датой получения дохода от продажи излишков строительных материалов по договору комиссии налогоплательщиком-комитентом признается дата реализации строительных материалов, указанная в извещении комиссионера о реализации и (или) в отчете комиссионера (п. 3 ст. 271 НК РФ). Т.е. в данном случае такой датой является дата передачи этих материалов покупателю. Сумму выручки от реализации излишков строительных материалов организация вправе уменьшить на цену приобретения этих материалов, а также на сумму комиссионного вознаграждения (пп. 2 п. 1, п. 1 ст. 268 НК РФ). В данном случае организацией получен убыток от продажи материалов в размере 20 000 руб. (177 000 руб. - 27 000 руб. - 150 000 руб. - (23 600 руб. - 3600 руб.)). Убыток учитывается в целях налогообложения на основании п. 2 ст. 268 НК РФ, т.е. признается расходом при реализации товаров и (или) имущественных прав.</p>
	<p>Договорная стоимость товаров составляет 1180 евро, в том числе НДС 180 евро. Их фактическая себестоимость (стоимость приобретения) в налоговом учете равна 25 000 руб. Курс ЦБ РФ составляет: на дату получения предоплаты - 34,61 руб./евро; на дату отгрузки товаров - 34,4 руб./евро. Организация применяет метод начисления. По условиям договора поставки от покупателя получена 100-процентная предоплата и расчеты производятся в рублях по курсу ЦБ РФ на дату оплаты.</p>	<p>Сумма полученной предоплаты не является доходом в налоговом учете (пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ). В целях исчисления налога на прибыль выручка от реализации товаров (без учета НДС) признается доходом от реализации на дату отгрузки товара в адрес покупателя (п. 1 ст. 249, п. 1 ст. 248, п. 3 ст. 271 НК РФ). Стоимость приобретения товаров уменьшает доходы, полученные от реализации этих товаров, на дату признания этих доходов (пп. 3 п. 1 ст. 268, абз. 2 ст. 320 НК РФ). Организация реализует товары, стоимость которых по договору выражена в евро, а оплата производится в рублях по курсу евро, установленному ЦБ РФ на дату получения предоплаты. В налоговом учете выручка признается в сумме полученной предоплаты. Суммовых разниц по расчетам с покупателями не возникает (п. 11.1 ст. 250, пп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ).</p>
	<p>Договорная стоимость товаров составляет 1180 евро, в том числе НДС 180 евро. Их фактическая себестоимость (стоимость приобретения) в налоговом учете равна 25 000 руб. Курс ЦБ РФ составляет: на дату получения предоплаты - 34,61 руб./евро; на дату отгрузки товаров - 34,4 руб./евро. Организация применяет метод начисления. По условиям договора поставки от покупателя получена 100-процентная предоплата и расчеты производятся в рублях по курсу ЦБ РФ на дату оплаты.</p>	<p>Сумма полученной предоплаты не является доходом в налоговом учете (пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ). В целях исчисления налога на прибыль выручка от реализации товаров (без учета НДС) признается доходом от реализации на дату отгрузки товара в адрес покупателя (п. 1 ст. 249, п. 1 ст. 248, п. 3 ст. 271 НК РФ). Стоимость приобретения товаров уменьшает доходы, полученные от реализации этих товаров, на дату признания этих доходов (пп. 3 п. 1 ст. 268, абз. 2 ст. 320 НК РФ). Организация реализует товары, стоимость которых по договору выражена в евро, а оплата производится в рублях по курсу евро, установленному ЦБ РФ на дату получения предоплаты. В налоговом учете выручка признается в сумме полученной предоплаты. Суммовых разниц по расчетам с покупателями не возникает (п. 11.1 ст. 250, пп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ).</p>
	<p>Организация продает покупателю оборудование (объект ОС). Согласно договору, покупатель перечисляет организации 30% договорной цены до момента отгрузки, а оставшуюся сумму - после отгрузки. Договорная цена оборудования составляет 236 000 руб. (в том числе НДС 36 000 руб.). Право собственности на оборудование переходит к покупателю при передаче ему оборудования. По данным налогового учета первоначальная стоимость оборудования составляет 360 000 руб., сумма начисленной амортизации - 180 000 руб.</p>	<p>Сумма полученной предоплаты не признается доходом налогоплательщиков, применяющих метод начисления (пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ). Доходы от реализации имущества - договорная стоимость оборудования без учета НДС. Доходы от продажи оборудования признаются на дату передачи права собственности на него покупателю (п. 3 ст. 271 НК РФ). При этом доходы от реализации оборудования могут быть уменьшены на его остаточную стоимость (пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ). Таким образом, в налоговом учете полученная от реализации объекта ОС сумма дохода в размере 200 000 руб. (236 000 руб. - 36 000 руб.) может быть уменьшена на остаточную стоимость этого объекта ОС в размере 180 000 руб. (360 000 руб. - 180 000 руб.).</p>

<p>Организация-комитент реализует товары через комиссионера, который не участвует в расчетах с покупателем товара. По договору комиссии комиссионеру передан на реализацию товар фактической себестоимостью 120 000 руб. Минимальная цена по договору реализации товара - 177 000 руб. (с учетом НДС), комиссионное вознаграждение составляет 5% от минимальной цены реализации. Согласно договору комиссии комиссионер заключает договор с покупателем, которым предусмотрено перечисление оплаты за товар на расчетный счет организации-комитента. Комиссионер реализовал товар за 188 800 руб. (в том числе НДС - 28 800 руб.). Согласно договору комиссии дополнительная выгода является собственностью комиссионера. Сумма вознаграждения с учетом причитающейся комиссионеру дополнительной выгоды перечисляется комитентом на расчетный счет комиссионера.</p>	<p>за счет комитента. По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер.</p> <p>Вещи, переданные комиссионеру комитентом, являются собственностью последнего (п. 1 ст. 996 ГК РФ). По исполнении поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии (ст. 999 ГК РФ). Таким образом, оплата за товар перечисляется покупателем непосредственно на расчетный счет комитента, то есть комиссионер не участвует в расчетах за товар.</p> <p>Согласно абз. 1, 2 ст. 992 ГК РФ в случае, когда комиссионер совершил сделку на условиях более выгодных, чем те, которые были указаны комитентом, дополнительная выгода делится между комитентом и комиссионером поровну, если иное не предусмотрено соглашением сторон. В данном случае согласно договору комиссии дополнительная выгода является собственностью комиссионера.</p> <p>Доход в сумме выручки от реализации товара с учетом дополнительной выгоды (без учета НДС) признается на дату реализации данного товара, указанную в отчете комиссионера (п. 1 ст. 249, п. 1 ст. 248, ст. 316, п. 3 ст. 271 НК РФ). При этом организация в соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 268, абз. 3 ст. 320 НК РФ уменьшает сумму полученного дохода на стоимость приобретения товара.</p> <p>Расход в сумме комиссионного вознаграждения с учетом дополнительной выгоды, причитающейся комиссионеру (без НДС), организация признает в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на дату утверждения отчета комиссионера (пп. 3 п. 1 ст. 264, пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ). Данный расход является косвенным и в полной сумме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода (абз. 3 п. 320 НК РФ).</p>
<p>Производственная организация осуществляет продажу готовой продукции (оборудования) по договору поставки с рассрочкой ее оплаты. Договорная стоимость реализованной продукции составляет 377 600 руб. (в том числе НДС 57 600 руб.). Оплата производится в следующем порядке:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в течение трех дней после отгрузки продукции покупатель оплачивает 23 600 руб. (в том числе НДС 3600 руб.), - остальная сумма выплачивается ежемесячно по 59 000 руб. (шестью платежами). Фактическая себестоимость проданной продукции по данным бухгалтерского учета составляет 250 000 руб., что соответствует сумме прямых затрат на производство этой продукции по данным налогового учета. Организация применяет метод начисления. 	<p>Выручка от реализации продукции (без учета НДС) признается доходом от реализации на дату передачи права собственности на продукцию покупателю (п. 3 ст. 271, п. 1 ст. 39 НК РФ).</p> <p>Сумма дохода уменьшается на сумму прямых и косвенных расходов в соответствии со ст. ст. 318, 319 НК РФ.</p>
<p>Организация по договору поставки отгрузила покупателю произведенную ею в текущем месяце готовую продукцию. Право собственности на готовую продукцию переходит к покупателю после оплаты. В соответствии с условиями договора покупатель вправе использовать эту готовую продукцию до оплаты, которая произведена в месяце, следующем за месяцем отгрузки. Договорная стоимость готовой продукции составляет 590 000 (в том числе НДС 90 000 руб.), фактическая себестоимость - 370 000 руб., что соответствует сумме прямых расходов на изготовление продукции по данным налогового учета. Выплата заработной платы и уплата начисленных страховых взносов (260 000 руб.) произведены в следующем месяце (после получения оплаты от покупателя).</p>	<p>В соответствии с п. 1 ст. 223 ГК РФ право собственности на товары переходит к покупателю после оплаты. В договоре предусмотрено, что покупатель может использовать полученную готовую продукцию до перехода к нему права собственности на нее (абз. 1 ст. 491 ГК РФ).</p> <p>Выручка от реализации готовой продукции (без учета НДС) признается организацией доходом от реализации (п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 249 НК РФ).</p> <p>Организация, применяющая метод начисления, в общем случае признает доход на дату перехода права собственности на готовую продукцию к покупателю (п. 3 ст. 271, п. 1 ст. 39 НК РФ).</p> <p>Затраты на изготовление продукции, отнесенные организацией к прямым расходам (например, стоимость сырья, заработная плата работников, занятых на производстве этой продукции, амортизация основных средств производственного назначения и др.), учитываются в целях налогообложения в отчетном (налоговом) периоде реализации готовой продукции (п. п. 1, 2 ст. 318, ст. 319 НК РФ).</p> <p>При этом в соответствии с разъяснениями Президиума ВАС РФ, приведенными в п. 7 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (Приложение к Информационному письму от 22.12.2005 № 98), при признании доходов в налоговом учете необходимо также исходить из условий сделки. Поскольку в рассматриваемой ситуации покупатель вправе использовать готовую продукцию до перехода права собственности на нее, то определение даты признания дохода от реализации в целях налогообложения осуществляется без учета условия договора о сохранении права собственности за продавцом до иного момента.</p> <p>Следовательно, организация на дату передачи готовой продукции покупателю признает доход от ее реализации. На основании данного разъяснения организация может также учесть прямые расходы на изготовление отгруженной готовой продукции в составе расходов месяца, в котором она передана покупателю.</p> <p>Организации, применяющие кассовый метод, признают выручку от реализации готовой продукции на дату получения денежных средств (п. 2 ст. 273 НК РФ). Следовательно, доход организация признает в следующем после отгрузки месяце - при получении оплаты от покупателя. Расходы на изготовление продукции признаются при условии их оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ).</p>
<p>Организация - продавец отгружает товар в адрес покупателя. По условиям договора право собственности на товар переходит к покупателю в момент передачи товара перевозчику. Договорная стоимость отгружаемого товара составляет 590 000 руб., в том числе НДС 90 000 руб. Затраты на приобретение этого товара организацией равны 400 000 руб.</p>	<p>В случае, когда из договора купли-продажи не вытекает обязанность продавца по доставке товара или передаче товара в месте его нахождения покупателю, обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент сдачи товара перевозчику для доставки покупателю, если договором не предусмотрено иное (п. 2 ст. 458 ГК РФ).</p> <p>Сумма выручки (без НДС) учитывается в составе доходов от реализации (п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 249 НК РФ). Доход уменьшается на расходы, связанные с приобретением товара (пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ).</p> <p>При применении метода начисления в налоговом учете доход признается на дату передачи товаров перевозчику (п. 3 ст. 271 НК РФ).</p> <p>При применении кассового метода в налоговом учете доход признается на дату получения денежных средств от покупателя (п. 2 ст. 273 НК РФ). В соответствии с п. 3 ст. 273 НК РФ расходами признаются затраты после их фактической оплаты. Расходы на приобретение товара при кассовом методе принимаются в обычном порядке. Таким образом, стоимость приобретения товара в данном случае учитывается на дату погашения задолженности за товар покупателем.</p>

	<p>Организация (продавец) отгружает готовую продукцию в адрес покупателя. Право собственности на продукцию переходит к покупателю после получения им продукции у перевозчика.</p> <p>Стоимость отгружаемой продукции составляет 590 000 руб., в том числе НДС 90 000 руб. Фактическая себестоимость продукции - 400 000 руб., что соответствует сумме прямых расходов на изготовление этой продукции по данным налогового учета. Стоимость перевозки равна 59 000 руб., в том числе НДС 9000 руб.</p>	<p>В случае, когда согласно договору поставщик обязан доставить товар покупателю, обязанность продавца передать товар покупателю считается выполненной в момент вручения товара покупателю (п. 1 ст. 458 Гражданского кодекса РФ).</p> <p>Выручка от реализации продукции (без учета НДС учитывается в составе доходов от реализации).</p> <p>При применении метода начисления доход признается на дату передачи продукции покупателю (п. 3 ст. 271 НК РФ). Доход от реализации продукции уменьшается на сумму прямых расходов, связанных с производством продукции (п. 2 ст. 318 НК РФ), и на сумму косвенных расходов, которыми в данном случае признаются расходы по доставке продукции до покупателя (пп. 1 п. 1 ст. 253, п. 2 ст. 318 НК РФ).</p> <p>При применении кассового метода определения доходов и расходов в налоговом учете выручка признается на дату получения денежных средств от покупателя (п. 2 ст. 273 НК РФ). Согласно п. 3 ст. 273 НК РФ при кассовом методе расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. Таким образом, расходы, связанные с изготовлением продукции, учитываются по мере их возникновения и оплаты (выплаты заработной платы, оплаты сырья, переданного в производство, и т.д.). Расходы на доставку продукции учитываются на дату оплаты перевозчику оказанных услуг.</p>
0	<p>Организация оказывает услуги. В соответствии с договором предоплата в размере 50%-ной стоимости услуг поступила на расчетный счет в сентябре, а оставшиеся 50% стоимости - в ноябре. Договорная стоимость услуг, оказанных в октябре, составила 50 000 руб. (в том числе НДС 7627 руб.).</p>	<p>Выручка от оказания услуг признается доходом в целях исчисления налога на прибыль (за вычетом НДС).</p> <p>При применении метода начисления, сумма предоплаты, полученной в сентябре, не учитывается при определении налоговой базы (пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ). Датой получения дохода признается дата оказания услуг (п. 3 ст. 271 НК РФ).</p> <p>При применении кассового метода, датой получения дохода признается день поступления денежных средств (в том числе в качестве предоплаты). В данном случае доход от оказания услуг признается в сентябре (в размере 50%-ной договорной стоимости услуг) и в ноябре (в размере 50%-ной договорной стоимости услуг).</p>
1	<p>Торговая организация приобрела товары в марте. Оплата перечислена поставщику в апреле. Организация применяет в налоговом учете: 1) метод начисления; 2) кассовый метод.</p> <p>Стоимость товаров составляет 118 000 руб. (в том числе НДС 18 000 руб.). В марте товар получен от поставщика, реализован покупателю и оплачен им. Оплата поставщику перечислена организацией в апреле.</p>	<p>Организация-покупатель оплачивает поставляемые товары с соблюдением порядка и формы расчетов, предусмотренных договором поставки, по цене, установленной договором (п. 1 ст. 516, п. 1 ст. 485 ГК РФ).</p> <p>В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ стоимость приобретения товаров уменьшает сумму дохода при их реализации. Согласно абз. 2 ст. 320 НК РФ стоимость приобретения товаров формируется исходя из цены, установленной договором (без учета НДС).</p> <p>При методе начисления расходы в виде стоимости приобретения товаров признаются в месяце их реализации, т.е. в данном случае в марте (п. 1 ст. 272 НК РФ).</p> <p>При кассовом методе расходы признаются после реализации товаров при условии получения оплаты от покупателя и оплаты их стоимости поставщику, т.е. в апреле (п. 3 ст. 273 НК РФ).</p>
2	<p>Организация продала покупателю по договору поставки 100 единиц готовой продукции на сумму 472 000 руб. (в том числе НДС 72 000 руб.). По условиям договора покупатель вправе вернуть организации не использованную им в течение месяца продукцию по цене, указанной в договоре поставки. Фактическая себестоимость реализованной продукции составила 300 000 руб. (что соответствует сумме прямых расходов на ее изготовление в налоговом учете). Право собственности на продукцию переходит к покупателю в момент ее передачи. Через месяц не использованные покупателем 20 единиц продукции возвращены организации, за остальную продукцию получена оплата.</p>	<p>Право собственности на продукцию переходит от организации к покупателю при ее передаче по договору поставки. Договором предусмотрено, что покупатель может вернуть неиспользованную часть продукции поставщику (п. 4 ст. 421 Гражданского кодекса РФ). Следовательно, при возврате продукции право собственности на нее вновь переходит к организации-поставщику. Таким образом, данный возврат признается обратной реализацией.</p> <p>После возврата покупателем части не использованной им продукции у организаций возникают встречные однородные требования друг к другу (п. 1 ст. 486 ГК РФ). При этом организации могут произвести зачет данных встречных однородных требований на сумму меньшего из них (ст. 410 ГК РФ).</p> <p>В соответствии со ст. 410 ГК РФ для зачета достаточно заявления одной стороны. При этом в п. 4 Обзора практики разрешения споров, связанных с прекращением обязательств зачетом встречных однородных требований (Приложение к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 29.12.2001 № 65), указано, что для прекращения обязательства зачетом заявление о зачете должно быть получено соответствующей стороной. Во избежание неполучения одной из сторон заявления о зачете погашение взаимной кредиторской и дебиторской задолженности целесообразно произвести по соглашению сторон, то есть подписать акт о зачете взаимных требований.</p> <p>Выручка от реализации продукции (без учета НДС) признается доходом на дату перехода права собственности на продукцию к покупателю (п. 1 ст. 249, п. 1 ст. 248, п. 3 ст. 271 НК РФ). При расчете налоговой базы по налогу на прибыль выручка от реализации продукции уменьшается на расходы, связанные с производством и реализацией продукции.</p> <p>Стоимость приобретенного товара в налоговом учете равна его договорной стоимости (без учета НДС) и в данном случае соответствует его фактической себестоимости по данным бухгалтерского учета (абз. 2 ст. 320 НК РФ).</p>

Доходы и расходы: порядок признания внереализационных доходов и расходов. Доходы и расходы, не учитываемые при исчислении налоговой базы.

Доходы внереализационные и расходы внереализационные: порядок признания отдельных доходов и расходов.

Доходы

Внереализационными доходами являются все иные поступления, которые не связаны с операциями реализации.

Примерный, открытый перечень таких доходов приведен в ст. 250 НК РФ. Разберем некоторые виды доходов.

Внереализационными доходами организации, в частности, признаются доходы: а. от долевого участия в других организациях Дата признания дохода в виде дивидендов не зависит от применяемого метода признания доходов и расходов: дивиденды признаются как при кассовом методе, так и при методе начисления на дату поступления денежных средств на расчетный счет организации (п. 4 ст. 271, п. 2 ст. 273 НК РФ). Доходы в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату зачисления валютных средств на счет организации в банке (п. 3 ст. 248, п. 8 ст. 271, п. 2 ст. 273 НК РФ).

Однако есть некоторые особенности в порядке налогообложения дивидендов в зависимости от того, кто их выплачивает и кому:

• дивиденды выплачивает российская организация: сумму налога на прибыль с причитающихся участнику дивидендов удерживает налоговый агент - источник выплаты

дохода. Однако особенность отражения дивидендов в налоговом учете заключается в том, что с одной стороны полученные дивиденды - доход, а с другой стороны, эти суммы исключаются из налоговой базы в целях исчисления налога на прибыль. Таким образом, в налоговой декларации по налогу на прибыль сумма полученных дивидендов отражается по строке 100 Приложения 1 к листу 02 и по строке 020 листа 02 и, как исключаемая из налоговой базы при исчислении налога на прибыль эта сумма отражается по строке 070 листа 02.

Внимание следует обратить на применяемую ставку налога на прибыль: 0%, 13% или 20%. Если дивиденды распределяются непропорционально доле участия организации в деятельности другой организации, то в части превышения, рассчитанной пропорционально доле участия, налоговый агент удерживает налог по ставке 20% (п. 1 ст. 43, п. 1 ст. 284 НК РФ). • дивиденды выплачивает иностранная организация. Налогоплательщик самостоятельно исчисляет и перечисляет налог на прибыль по ставкам, предусмотренным п.3 ст. 284 НК РФ, т.е. 0% или 13%. При этом, налогоплательщик вправе уменьшить свои налоговые обязательства на сумму налога, уплаченную в соответствии с законодательством иностранного государства, если такая возможность предусмотрена международным договором. Таким образом, можно зачесть исчисленную в соответствии с российским законодательством сумму налога на налог, который был удержан с дивидендов по месту нахождения иностранной компании (ст. 311 НК РФ). При этом есть ограничение по размеру суммы, принимаемой в зачет: размер засчитываемых сумм налога, уплаченных российской организацией за пределами РФ, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в России. Кроме того, зачет возможен при условии представления организацией документа, подтверждающего уплату налога за пределами РФ. Для реализации права зачета организация представляет налоговую декларацию о доходах, полученных российской организацией от источников за пределами РФ, которая утверждена Приказом МНС России от 23.12.2003 № БГ-3-23/709@. В декларации указывается сумма удержанного (уплаченного) источником выплаты налога, выраженная в рублях по курсу Банка России на дату удержания (уплаты) налога. Согласно общему правилу, дивиденды, полученные российской организацией от иностранной организацией, облагаются по ставке 13%. Но иногда такой доход облагается по ставке 0%. Такое возможно, если российская организация, получающая дивиденды удовлетворяет критериям о размере и стоимости вклада (доли) в уставном капитале - на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды российская компания должна не менее 365 календарных дней непрерывно владеть на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50% общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов. Это правило не распространяется на иностранные организации, находящейся в государстве или на территории, которые относятся к офшорным зонам.

Важным обстоятельством применения ставки 0% является то, что такая организация должна документально подтвердить такое право документами о приобретении доли - договоры купли - продажи, разделительные балансы, передаточные акты и т.п. Документы представляются в организацию, являющуюся источником выплаты дивидендов и в ИФНС по месту своего нахождения одновременно с декларацией, в которой отражены полученные дивиденды.

виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту.

Для целей налогообложения прибыли на дату:

продажи валюты положительная разница между курсом продажи валюты и курсом Банка России включается во внереализационные доходы;

покупки валюты положительная разница между курсом Банка России и реальным курсом покупки валюты включается во внереализационные доходы.

в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;

Признание должником сумм штрафов, пеней согласно разъяснениям контролирующих органов, означает:

Позиция 1

МФ РФ считает, что долг фактически признается, если он уплачен или должник письменно подтвердил свое согласие с самим фактом задолженности и суммой (Письмо МФ РФ от 26.08.2013 N 03-03-06/2/34843).

Позиция 2

МФ РФ рекомендует считать признанной задолженность, если организацией не получено возражение должника на требование об уплате штрафов (Письмо МФ РФ от 20.06.2005 N 03-0304/2/5).

При этом, наличие в договоре условий начисления штрафных санкций не свидетельствует о признании долга должником (решение ВАС РФ от 14.08.2003 N 8551/03).от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком как доходы от реализации;

Арендная плата неразрывно связана с коммунальными платежами, которые по-разному могут быть учтены в целях налогового учета по налогу на прибыль. Все зависит от конкретной формулировки в договоре. Коммунальные услуги могут быть предоставлены арендодателем арендатору чаще всего на следующих условиях:

Условие договора
 Коммунальные платежи оплачивает арендодатель в составе фиксированной части арендной платы.

Согласно условиям договора, расходы на коммунальные платежи (плата за отопление, водоснабжение, электроэнергию, которые арендодатель несет в период действия договора аренды), включены в фиксированную ставку арендной платы. Для арендатора не оформляются какие-либо документы, подтверждающие понесенные арендодателем коммунальные расходы.

Коммунальные платежи оплачивает арендодатель, а арендатор возмещает ему суммы, которые рассчитаны исходя из фактически потребленных коммунальных услуг.

Согласно условиям договора аренды, арендный платеж состоит из двух частей: постоянной и переменной. Сумма переменной части включает в себя потребленные арендатором коммунальные услуги за отчетный период, которые выставляет поставщик коммунальных услуг. Переменная часть арендной платы осуществляется арендатором на основании счета арендодателя с приложением подтверждающих документов и расчета переменной части арендной платы.

Порядок НУ

Сумма арендной платы, включая возмещаемые арендатором коммунальные расходы, учитывается в целях исчисления налога на прибыль в составе прочих внереализационных доходов на основании п. 4 ст. 250 НК РФ или в составе доходов от реализации по ст. 249 НК РФ, если предоставление помещений в аренду является основным видом деятельности налогоплательщика.

Арендодатель вправе признать в составе расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли, стоимость коммунальных услуг, в том числе потребленных арендатором, оплаченных им коммунальным организациям (Письмо УФНС РФ по г. Москве от 26 июня 2006 г. № 20-12/56637).

□ Согласно договору аренды, арендатор уплачивает арендодателю фиксированную арендную плату и дополнительно возмещает арендодателю расходы на содержание арендованного помещения (коммунальные платежи).

Суммы возмещения арендатора арендодателю фактических затрат на коммунальные платежи не являются составной частью арендной платы. Арендатор вправе возмещать такие расходы арендодателю в сроки, которые предусмотрены условиями договора аренды. В этой ситуации основанием для возмещения расходов является счет арендодателя с приложением подтверждающих документов и расчета стоимости расходов, подлежащих возмещению арендатором, который осуществляется на основании показаний счетчиков, установленных в арендованных помещениях, и тарифов организаций-поставщиков.

Сумма компенсации стоимости коммунальных услуг не входит в состав арендной платы и представляет собой транзитный платеж, который полностью перечисляется арендодателем соответствующим коммунальным организациям в оплату оказанных ими услуг и суммы возмещаемых расходов по коммунальным платежам не являются доходами от реализации.

е. в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам); Проценты считаются полученными либо на конец месяца соответствующего отчетного периода, либо на дату прекращения договора (погашения долгового обязательства) (п. 6 ст. 271 НК РФ).

Проценты по договорам кредита, займа и иным аналогичным договорам, иным долговым обязательствам (включая ценные бумаги) учитываются на дату признания дохода согласно правилам гл. 25 НК РФ (п. 3 ст. 328 НК РФ). Таким образом, если договором займа определено, что проценты выплачиваются вместе с возвратом суммы займа, то в налоговом учете доходы в любом случае будут признаваться доходом на последнее число месяца соответствующего отчетного (налогового) периода. Кроме того, признание процентов в доходах осуществляется налогоплательщиком ежемесячно независимо от срока их уплаты, предусмотренного договором, по которому срок его действия приходится более чем на один отчетный (налоговый) период.

Сумма дохода, полученного либо подлежащего получению в отчетном периоде в виде процентов, определяется по каждому виду долговых обязательств исходя из установленных условиями договора доходности и срока действия такого долгового обязательства в отчетном периоде.

Проценты, полученные (подлежащие получению) налогоплательщиком за предоставление в пользование денежных средств, учитываются в составе доходов, подлежащих включению в налоговую базу, на основании выписки о движении денежных средств налогоплательщика по банковскому счету и (или) справки-расчета бухгалтера.

в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов.

К таким резервам относятся, в частности:

резервов по сомнительным долгам

резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию

резерв предстоящих расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки

резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств

резерв предстоящих расходов на оплату отпусков

резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет

в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав.

В качестве дохода может приниматься:

полученное в безвозмездное пользование имущество, включая помещения (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98)

заемные денежные средства, оставшиеся в распоряжении заемщика после прощения долга (п.8 ст. 250 НК РФ)

Однако, если долг организации прощает ее участник, вне зависимости от его доли в деятельности организации, то в этом случае можно говорить о применении пп. 3.4 п.1 ст. 251 НК РФ: сумма прощенного долга не включается в налоговую базу и принимается в увеличение величины чистых активов организации. При этом речь идет именно о сумме займа, а так называемом «теле» займа. Если одновременно с суммой прощаются и проценты по займу, то они, вероятнее всего, будут учитываться во внереализационных доходах на основании п. 18 ст. 250 НК РФ.

Важно: Для целей налогообложения прибыли стоимость безвозмездно полученных МПЗ можно включить в расходы, при условии, что она была учтена в доходах (п. 2 ст. 254 НК РФ).

в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе. По договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели (п. 1 ст. 1041 ГК РФ). При этом, согласно ст. 1048 ГК РФ прибыль, полученная товарищами в результате их совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости вкладов товарищей в общее дело, если иное не предусмотрено договором простого товарищества или иным соглашением товарищей.

В случае если хотя бы одним из участников товарищества является российская организация либо физическое лицо, являющееся налоговым резидентом РФ, ведение учета доходов и расходов такого товарищества для целей налогообложения должно осуществляться российским участником независимо от того, на кого возложено ведение дел товарищества в соответствии с договором.

Доходы, полученные от участия в товариществе, в целях налогообложения прибыли учитываются в составе внереализационных доходов, а убытки товарищества не распределяются между его участниками и при налогообложении ими не учитываются.

Внереализационный доход образуется и в том случае, если организация выходит из товарищества и у товарища образуется положительная разница между стоимостной оценкой возвращаемого имущества и стоимостной оценкой имущества, ранее переданного участником в качестве вклада в простое товарищество. При этом отрицательная разница убытком не признается и в целях налогообложения не учитывается. Кроме того, в случае прекращения действия договора простого товарищества при распределении дохода от совместной деятельности его участники не корректируют ранее учтенные ими при налогообложении доходы на доходы, которые были фактически получены ими при распределении дохода от деятельности товарищества (п. 5 ст. 278 НК РФ).

і. в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде. Такой доход может образоваться, например, при возврате в другом налоговом периоде покупателем некачественного товара. В этом случае, договорная стоимость возвращенного товара включается продавцом во внереализационные расходы как убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде, а стоимость приобретения возвращенных товаров учитывается покупателем во внереализационных доходах текущего периода (Письмо МФ РФ от 23.03.2012 N 03-07-11/79). Уточненная декларация за предыдущий налоговый период не подается, т.к. налоговая база на тот момент была определена верно (пп. 3 п. 1 ст. 268, п. 2 ст. 272, п. 3 ст. 273 НК РФ).

ј. в виде положительной курсовой разницы, за исключением положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки выданных (полученных) авансов.

Положительной признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в инвалюте) и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте, либо при уценке обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Она образует внереализационный доход (п. 11 ст. 250 НК РФ).

Соответственно, отрицательной признается курсовая разница, возникающая при уценке имущества и требований или при дооценке обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Она образует внереализационный расход (пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Курсовая разница

Положительная (внереализационный доход)	Отрицательная (внереализационный расход)
Дооценка имущества и требований	Уценка имущества и требований
Уценка обязательств	Дооценка обязательств

Курс перерасчета в рубли зависит от валюты платежа:

при расчетах в валюте применяется официальный курс иностранной валюты, установленный Банком России;

при расчетах в рублях - курс иностранной валюты, установленный законом (в том числе официальный курс Банка России) или соглашением сторон.

Датой переоценки признается наиболее ранняя из следующих дат:

дата перехода права собственности на валюту (дата совершения операции);

дата прекращения (исполнения) требования (обязательства);

последнее число текущего месяца.

В случае получения (перечисления) аванса, задатка доходы (расходы), выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Банком России на дату получения (перечисления) аванса, задатка (в части, приходящейся на аванс, задаток). Таким образом, при перечислении (получении) 100%-ной предоплаты курсовых разниц не возникает.

к. в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств. В налоговом учете затраты и доходы, связанные с ликвидацией ОС, учитываются:

Вид затрат/доходов	Налог на прибыль
Стоимость работ по ликвидации ОС, проведенных силами подрядчиков	учитывается во внереализационных расходах на дату подписания акта о выполнении работ (пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ)
Стоимость ОС, не учтенная в налоговых расходах к моменту ликвидации	остаточная стоимость ОС учитывается во внереализационных расходах на дату утверждения руководителем организации акта о списании ОС (пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ)
Сумма НДС, восстановленного с остаточной стоимости ОС	учитывается в прочих расходах на дату восстановления (Письмо Минфина от 29.01.2009 № 03-07-11/22)
Рыночная стоимость МПЗ (в том числе металлолома), полученных при ликвидации ОС	учитывается во внереализационных доходах на дату утверждения руководителем организации акта о списании ОС (п. 13 ст. 250, п. 1 ст. 346.15 НК РФ)

Рыночную стоимость МПЗ можно подтвердить одним из следующих документов:

или справкой, составленной самой организацией на основе доступной информации о ценах на такие же МПЗ (например, из СМИ);

или отчетом независимого оценщика.

Если разбирается оборудование, которое не является объектом основных средств, то по вопросам включения стоимости материалов во внереализационные расходы есть две точки зрения:

Внереализационный доход не возникает, т.к. речь идет об оборудовании, которое не признается объектом ОС (Письмо МФ РФ 07.05.2007 № 03-03-06/1/261)

• Внереализационный доход возникает: Письма МФ РФ от 19.04.2010 № 03-03-06/1/277; от 21.10.2009 № 03-03-05/188.

1. в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных пп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ. Обращаем внимание, что несвоевременно выплаченная и задепонированная заработная плата признается кредиторской задолженностью перед работником. Если следовать этому пункту, то зарплата, так и не истребованная сотрудником в течение трех лет с момента ее начисления, подлежит списанию во внереализационные доходы организации на основании п. 18 ст. 250 НК РФ. Однако, по этому вопросу есть два мнения:

организация должна учесть во внереализационных доходах невыплаченную заработную плату по истечении 3-х лет, т.е. срока исковой давности (Письма МФ РФ от 22.03.2010 № 03-03-06/1/161 и от 22.12.2009 № 03-03-05/244, ФНС РФ от 06.10.2009 № 3-2-06/109).

неистребованную задепонированную зарплату необходимо включить во внереализационные доходы по истечении трех месяцев со дня возникновения долга. Это обусловлено тем, что согласно ТК РФ работник вправе обратиться в суд за разрешением индивидуального трудового спора лишь в течение трех месяцев со дня, когда он узнал или должен был узнать о нарушении своего права (ст. 392 ТК РФ, Письма МФ РФ от 07.10.2009 № 03-03-06/1/651 и от 02.04.2009 № 03-03-06/1/211).

Какой точки зрения придерживаться - выбирать налогоплательщику. Можно посоветовать обратиться за разъяснениями в свою ИФНС.

т. в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества,

которые выявлены в результате инвентаризации; Выявленные излишки включаются в состав внереализационных доходов по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации. Рыночная стоимость подтверждается одним из документов:

или справкой, составленной самой организацией на основе доступной информации о ценах на такое же имущество (например, из СМИ);

или отчетом независимого оценщика.

Расходы

Перечень внереализационных расходов приведен в ст. 265 НК РФ. Этот перечень открытый и он во многом симметричен доходам. Отдельные, парные доходам, расходы рассмотрены в первой части данного пункта Методички.

В отличие от парных доходов, внереализационные расходы можно классифицировать на два вида:

непосредственно относящиеся на внереализационные расходы

приравненные к внереализационным расходам. Остановимся на некоторых. К первому виду относятся, в частности:

расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу).

расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам

Не относятся к долговым:

обязательства по договору факторинга (ст. 824 ГК РФ)

отношения между организацией-принципалом и банком по договору о предоставлении банковской гарантии - это один из способов обеспечения исполнения обязательства (гл. 23 ГК РФ)

аккредитив, который представляет собой одну из форм безналичных расчетов (п. 1 ст. 862 ГК РФ).

другие виды.

Проценты учитываются в следующем порядке:

проценты независимо от даты их уплаты признаются во внереализационных расходах на каждую из следующих дат (пп.2 п.1 ст. 265 НК РФ):

на последнее число каждого месяца пользования займом;

на дату возврата займа.

Проценты по долговым обязательствам учитываются в расходах полностью (п. 1 ст. 269 НК РФ). Из этого правила есть исключение - проценты по займам и кредитам, признаваемым контролируруемыми сделками. Такие проценты учитываются в расходах в особом порядке (п. 4 ст. 328 НК РФ).

расходы в виде отрицательной курсовой разницы, за исключением отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки выданных (полученных) авансов.

расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам

В налоговом учете организация вправе создавать резервы. Т.е. обязательным создание резерва не является. Любой резерв в налоговом учете можно рассматривать как элемент налогового планирования. При помощи отчислений в резервы организация может увеличивать свои расходы равномерно, что приводит к более рациональным налоговым платежам по налогу на прибыль. Однако при этом необходимо помнить, что если какой-либо резерв сформирован, то соответствующие затраты можно списывать только за счет этого резерва. Решение о создании резерва и порядок его формирования необходимо закрепить в учетной политике.

Резерв по сомнительным долгам создается организацией с целью минимизировать риски от ненадежных партнеров для проведения своевременности расчетов. Резерв по сомнительным долгам позволяет равномерно учитывать затраты, которые возникают в связи с необходимостью списания не погашенной вовремя дебиторской задолженности. Согласно ст. 266 НК РФ:

• Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией. При наличии у налогоплательщика перед контрагентом встречного обязательства (кредиторской задолженности) сомнительным долгом признается соответствующая задолженность перед налогоплательщиком в той части, которая превышает указанную кредиторскую задолженность налогоплательщика перед этим контрагентом.

безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги, которые отвечают хотя бы одному условию:

истек срок исковой давности. В общем случае он составляет три года со дня, когда вам должны были погасить долг, но для некоторых требований законом установлены специальные сроки;

организация-должник ликвидирована

организация-должник 01.09.2014 или позднее исключена из ЕГРЮЛ как недействующее юридическое лицо

судебный пристав-исполнитель вынес постановление об окончании исполнительного производства и возвращении исполнительного листа взыскателю в связи с невозможностью взыскания

Не признается долг безнадежным:

в том периоде, когда ИФНС исключила организацию-должника из ЕГРЮЛ по причине того, что она фактически прекратила свою деятельность, если запись об этом внесена в ЕГРЮЛ до 01.09.2014

дебиторская задолженность контрагента, которую можно зачесть в счет погашения встречной кредиторской задолженности перед ним.

Списание безнадежного долга оформляется:

актом инвентаризации расчетов (форма № ИНВ-17);

приказом руководителя.

Сумма списываемого безнадежного долга, включая НДС:

если организация не создает резерв по сомнительным долгам - включается во внереализационные расходы (пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ);

если организация создает резерв по сомнительным долгам - списывается за счет резерва (даже если сумма этого долга не учитывалась при расчете отчислений в резерв). То есть во внереализационные расходы включается только та часть суммы безнадежного долга, которая превышает сумму резерва, созданного на последнее число предшествующего отчетного (налогового) периода.

При списании безнадежного долга в виде аванса, перечисленного поставщику (подрядчику, исполнителю), НДС, ранее принятый к вычету, надо восстановить и списать в расходы всю сумму долга, включая НДС.

Алгоритм создания и использования резерва:

На последнее число каждого отчетного (налогового) периода провести инвентаризацию дебиторской и кредиторской задолженности. Результаты инвентаризации оформляются актом по форме ИНВ - 17.

Определяется сумма резерва по состоянию на последнее число каждого отчетного (налогового) периода:

$CP = CДот\ 45\ до\ 90\ дн.\ X\ 50\% + CДсвыше\ 90\ дн.$

где:

CP = сумма резерва на последнее число отчетного (налогового) периода

CДот 45 до 90 дн - сумма долгов с НДС, просрочка по оплате которых составляет от 45 до 90 дней включительно

CДсвыше 90 дн. - сумма долгов с НДС, просрочка по оплате которых составляет свыше 90 дн.

Долг, который учитывается при расчете резерва, уменьшается на кредиторскую задолженность перед тем же контрагентом (п. 1 ст. 266 НК РФ). То есть если контрагент должен вам 500 000 руб., а вы ему - 200 000 руб., то при расчете резерва учитывается только разница в сумме 300 000 руб. (500 000 руб. - 200 000 руб.).

Норматив резерва:

Норматив на 31.12.2016 - 10% от выручки (без НДС) за 2016 г

Норматив на последнее число отчетных периодов 2017 г. - наибольшая из двух величин:

10% от выручки за 2016 г.;

10% от выручки за отчетный период, в котором вы создаете резерв.

Расчет суммы отчислений в резерв по итогам отчетного (налогового) периода:

$CO = CPк\ отч.п. - (CPк\ предыд.п. - СБДспис.в\ тек.кв.)$

где:

CO - сумма отчислений в резерв по итогам отчетного (налогового) периода

CPк отч.п. - сумма резерва на последнее число отчетного (налогового) периода

CPк предыд.п. - сумма резерва на последнее число предыдущего отчетного (налогового) периода

СБДспис.в тек.кв. - сумма безнадежных долгов, списанных за счет резерва в текущем квартале

Дальнейшие действия зависят от ситуации.

Ситуация 1. Рассчитанная сумма отчислений в резерв равна нулю. В этом случае в текущем отчетном (налоговом) периоде ничего делать не нужно.

Ситуация 2. Рассчитанная сумма отчислений в резерв - положительное число. Тогда сумму отчислений в резерв включите во внереализационные расходы на последнее число текущего отчетного (налогового) периода

Ситуация 3. Рассчитанная сумма отчислений в резерв - отрицательное число. Тогда эту сумму надо включить во внереализационные доходы на последнее число текущего отчетного (налогового) периода (п. 7 ст. 250, п. 5 ст. 266 НК РФ).

При признании любого долга безнадежным, он списывается за счет резерва. Это относится и к безнадежным долгам, которые не участвовали в расчете резерва.

По состоянию на 31 декабря текущего года надо рассчитать сумму резерва и отчислений в резерв в обычном порядке (п. 5 ст. 266 НК РФ).

Далее - в зависимости от ситуации.

Ситуация 1. Организация продолжит формировать резерв по сомнительным долгам в следующем году. Тогда остаток резерва переносится на следующий год.

Ситуация 2. Принято решение не формировать резерв по сомнительным долгам в следующем году. В этом случае действовать надо так:

внести изменения в налоговую учетную политику, указав, что со следующего года организация не формирует резерв по сомнительным долгам;

включить остаток резерва во внереализационные доходы текущего года.

Дата признания отчислений в резерв в качестве внереализационных доходов - последнее число отчетного (налогового) периода.

расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы. Более подробно расходы рассмотрены в части первой - внереализационные доходы п. 5 ст. 266 НК РФ. Источник ссылки не найден..

судебные расходы и арбитражные сборы. Такие затраты организация признает независимо от исхода дела.

Список судебных расходов и арбитражных сборов является открытым. К ним, например, относятся:

госпошлина,

расходы на оплату услуг адвокатов, нотариусов, экспертов и т.д.

расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;

Затраты признаются в расходах в том периоде, когда произошло одно из следующих событий:

организация признала свое обязательство по уплате неустойки (например, направили контрагенту письмо, гарантирующее ее уплату)

вступило в силу решение суда о взыскании с вас неустойки

расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным материально- производственным запасам, работам, услугам, если кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами) по такой поставке списана в отчетном периоде в соответствии с пунктом 18 статьи 250 НК РФ (истек срок исковой давности).

Это означает, что организация вправе уменьшить НБ по налогу на прибыль на сумму НДС только по кредиторской задолженности по МПЗ, работам, услугам, списанной в отчетном периоде в связи с истекшим сроком исковой давности и включенной в состав внереализационных доходов. Но, норма Кодекса не позволяет отнести на расходы суммы НДС по полученным авансам, в связи с истечением срока исковой давности.

Одновременно, суммы кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, у должника (за некоторыми исключениями) признаются внереализационными доходами (п. 18 ст. 250 НК РФ). При этом, при списании должником кредиторской задолженности доход определяется в фактической сумме задолженности. Кроме того, должник вправе одновременно с отражением таких доходов признать внереализационные расходы в сумме налогов (в частности, НДС), относящихся к списанному долгу (пп. 14 п. 1 ст. 265 НК РФ). Кредитор при прощении долга расход не признает на основании п. 16 ст. 270 НК РФ.

расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок;

Таким образом, важным условием признания суммы премии (скидки) в расходах является то, что выплата такой премии (предоставление скидки) должна быть предусмотрена соответствующим договором купли-продажи. В расходах признается на дату выполнения условия договора покупателем.

Ко второму виду внереализационных расходов относятся приравняемые убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности:

в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде

суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва

потери от простоев по внутрипроизводственным причинам

не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам

расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти

убытки по сделке уступки права требования и другие убытки.

Доходы и расходы, не учитываемые при исчислении НБ по налогу на прибыль

Некоторые доходы и расходы не учитываются при определении НБ по налогу на прибыль. Закрытый

перечень доходов, не учитываемых при формировании НБ по налогу на прибыль, приведен в ст.

251 НК РФ. Рассмотрим, некоторые вида доходов и расходов.

Доходы

в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером);

в виде сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов;

в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями

заключенных договоров. К таким доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение;

в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления займов, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких займов;

в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации;

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации;

от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица.

Полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам.

Кроме того, передаваемое имущество не будет признаваться доходом, если есть, например, решение общего собрания, в котором сказано, что имущество принимается для целей увеличения чистых активов организации (пп. 3.4 п.1 ст. 251 НК РФ).

В том случае, если ни одно из перечисленных условий не выполняется, то доход считается полученным на дату получения имущества в большей сумме (п. 8 ст. 250 НК РФ):

или стоимость (остаточная стоимость) имущества по данным налогового учета участника;

или рыночная стоимость имущества.

Таким образом, если передан объект ОС, то считается, что сформирована его первоначальная стоимость и объект в дальнейшем подлежит амортизации.

Однако, по такому объекту ОС:

нельзя применять амортизационную премию (п. 9 ст. 258 НК РФ)

срок полезного использования можно уменьшить на срок эксплуатации ОС участником (организацией или ИП), который указан в акте о приеме-передачи ОС (п. 7 ст. 258 НК РФ).

если ОС получено от физического лица, не являющегося ИП, то срок полезного использования такого объекта ОС нельзя уменьшить на срок его использования самим участником.

При этом, стоимость ОС, которое не было учтено в доходах при получении, а также стоимость МПЗ, безвозмездно полученных от участника, в расходах учесть нельзя (Письмо МФ РФ от 27.07.2012 № 03-07-11/197). Однако, в том случае, если от учредителя были получены деньги, независимо от того, была ли полученная сумма учтена в доходах, стоимость ОС и МПЗ, а также работ и услуг, приобретенных за счет этих денег, учитывается в расходах в общем порядке (Письмо Минфина от 20.03.2012 № 03-03-06/1/142). Важно:

если учредитель безвозмездно передал организации имущественные права, то у организации возникает внереализационный доход в виде стоимости этих прав, т.к. льгота распространяется на имущество, а не на имущественные права.

если от учредителей получены безвозмездно денежные средства, то организация вправе до истечения одного года со дня получения денег использовать их в хозяйственной деятельности и при этом не включать в базу по налогу на прибыль (Письмо МФ РФ России от 19.04.2006 № 03-03-04/1/360). Условием не включения суммы во внереализационные доходы является наличие решения общего собрания участников организации или ее единственного учредителя о том, что соответствующее имущество или деньги передаются именно для увеличения чистых активов.

в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности.

Освобождение предусмотрено только при получении доходов в виде безвозмездно полученного имущества. Данная льгота не предусмотрена в отношении безвозмездно полученных имущественных прав (Письма МФ РФ от 19 марта 2010 г. № 03-03-06/4/24 и от 10 августа 2009 г. № 03-03-06/4/65).

в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-судополучателем.

Следовательно, важным условием применения данной нормы является то, что неотделимые улучшения обязательно должны быть согласованы с арендодателем. При этом арендодатель не вправе учесть в расходах стоимость неотделимых улучшений, не возмещаемую арендатору. Т.к. амортизацию по неотделимым улучшениям начисляет тот, кто их оплачивает.

Договором может быть предусмотрен один из двух вариантов учета неотделимых улучшений арендованного имущества.

Согласно первому варианту - стоимость улучшений, произведенных арендатором не возмещается арендодателем. Тогда, стоимость неотделимых улучшений не учитывается ни в доходах, ни в расходах арендодателя (пп. 32 п.1 ст. 251 НК РФ, п.1 ст. 258 НК РФ).

Второй вариант предполагает возмещение арендодателем стоимости неотделимых улучшений, которые произвел арендатор. Тогда, стоимость неотделимых улучшений в доходах арендодателя не включается (пп. 32 п.1 ст. 251 НК РФ). А на расходы неотделимые улучшения списываются в следующем порядке:

если можно установить свой срок полезного использования, то неотделимые улучшения учитываются как отдельный объект ОС, по которому амортизация начисляется в обычном порядке (например, лифт, система вентиляции, установленная в здании и т.п.)

если нельзя установить свой срок полезного использования, то стоимость неотделимых улучшений увеличивает первоначальную стоимость имущества, которое было передано в аренду, и списывается в расходы путем его амортизации (например, пристройка к зданию, работы по его реконструкции и т.п.).

Важным является то обстоятельство, что к неотделимым улучшениям при таком втором варианте можно применить амортизационную премию, т.е. часть стоимости неотделимых улучшений можно сразу списать в расходы (п.9 ст. 258 НК РФ).

другие доходы. Расходы

Открытый перечень расходов, не учитываемых при формировании НБ, отражен в ст. 270 НК РФ.

в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения

в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), процентов, подлежащих уплате в бюджет, а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями

в виде взноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество, в инвестиционное товарищество

в виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходов, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств

в виде взносов на обязательное и добровольное страхование, на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме взносов, признаваемых в расходах в соответствии с правилами и нормами отдельных статей (например, ст. 255 НК РФ)

в виде сумм, превышающих оговоренные в 25 гл. НК РФ нормативы, например:

проценты по долговым обязательствам,

стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей,

в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов),

на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей,

в виде представительских и рекламных расходов в части, превышающей их размеры, предусмотренные ст. 264 НК РФ,

другие.

в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров,

в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение таких заимствований

в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления

в виде сумм материальной помощи работникам

на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами

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

в виде сумм вознаграждений и иных выплат, осуществляемых членам совета директоров;

в виде суммы платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, зарегистрированными в реестре транспортных средств системы взимания платы, в размере, на который в соответствии с п. 2 ст. 362 НК РФ была уменьшена сумма транспортного налога, исчисленного за налоговый (отчетный) период в отношении таких транспортных средств;

в виде суммы платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, зарегистрированными в реестре транспортных средств системы взимания платы, в размере, на который была уменьшена сумма транспортного налога, исчисленного за налоговый (отчетный) период в отношении этих транспортных средств (действует по 31 декабря 2018 года включительно);

иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ.

Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций**Перенос убытков на будущее**

Если финансовым результатом деятельности организации за налоговый период является не прибыль, а убыток, то организация вправе этот убыток перенести на будущее. Перенос убытка на будущее означает, что на сумму убытка (частично) можно уменьшить налогооблагаемую прибыль следующих отчетных (налоговых) периодов.

Исключение - нельзя переносить убыток по деятельности, облагаемой по ставке 0%. **Ограничения и условия переноса убытков:**

- Сумма переносимого убытка, которую организация вправе списать в текущем отчетном (налоговом) периоде, не может превышать 50% суммы налогооблагаемой прибыли, полученной за этот период (п. 2.1 ст. 283 НК РФ);
- В периоде, на который переносится убыток, должна быть положительная налоговая база;
- Убыток уменьшает НБ отчетного (налогового) периода, в результате чего определяется НБ для исчисления налога на прибыль;
- Сформированная налоговая база, которую можно уменьшить на сумму убытка, отражается по строке 140 Приложения № 4 к листу 02 декларации по налогу на прибыль. Этот показатель определяется следующим образом:
стр. 140 = стр. 100 листа 02;
- Образовавшийся при применении специальных налоговых режимов убыток нельзя учитывать при применении ОСНО;
- Переносить убыток, полученный в прошлом налоговом периоде можно уже на первый отчетный период следующего налогового периода, если по его итогам получена прибыль;
- В случае, если убытки получены более, чем в одном налоговом периоде, то перенос убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены;
- Подтверждающими убыток документами являются **первичные бухгалтерские документы**, которые подтверждают полученный финансовый результат (Постановление Президиума ВАС РФ от 24.07.2012 № 3546/12);
- Организация обязана хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков и еще 4 года после окончания года, когда убыток был полностью списан (пп. 8 п. 1 ст. 23, п. 4 ст. 283 НК РФ), в том числе и тогда, когда правильность расчета суммы убытка была подтверждена налоговой проверкой (Письмо МФ РФ от 25.05.2012 № 03-03-06/1/278);
- Если по итогам налогового периода наряду с убытком от основной деятельности получены доходы, которые облагаются по отдельным налоговым ставкам (например, проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам или дивиденды), то сумма переносимого убытка **не уменьшает** такие доходы;

Отражение убытка в декларации по налогу на прибыль (Приложение № 4 к Листу 02):

- Сумма убытка, полученного по итогам текущего года, отражается в декларации по налогу на прибыль за этот год:
 - по строке 060 Листа 02;
 - по строке 160 Приложения № 4 к Листу 02.
 - При переносе убытка на его сумму уменьшается налогооблагаемая прибыль отчетного (налогового) периода, отраженная:
 - по строке 100 Листа 02 декларации;
 - по строке 140 Приложения № 4 к Листу 02 декларации, которое заполняется только в декларации за I квартал и за год.
- Переносимый убыток прошлых лет в декларации по налогу на прибыль за текущий отчетный (налоговый) период отражается так:

Показатель (руб.)	Где отражается в декларациях текущего года, на который переносится убыток		
	за первый отчетный период (I квартал)	за промежуточные отчетные периоды (полугодие, 9 месяцев)	за налоговый период (год)
Убытки, полученные в предшествующие 10 лет	по строкам 010 - 130 Приложения № 4 к Листу 02	не отражается (Приложение № 4 к Листу 02 не заполняется)	по строкам 010 - 130 Приложения № 4 к Листу 02
Убыток, учитываемый в расходах текущего периода	1) по строке 110 Листа 02; 2) по строке 150 Приложения № 4 к Листу 02	по строке 110 Листа 02	1) по строке 110 Листа 02; 2) по строке 150 Приложения № 4 к Листу 02
Остаток убытков, не учтенных в текущем году	не отражается	не отражается	по строке 160 Приложения № 4 к Листу 02

Если убыток получен и по итогам года, на который организация переносила убыток прошлых лет, то убыток текущего года увеличивает остаток убытков и отражается в годовой декларации:

- в составе показателя строки 160 Приложения № 4 к Листу 02;
- по строке 060 Листа 02 (отрицательное значение показывается со знаком минус).

Порядок формирования налоговой базы отчетного периода

Согласно п. 1 ст. 274 НК РФ налоговая база - денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению.

По общему правилу прибыль - разница между доходами и расходами организации (ст. 247 НК РФ) или денежное выражение положительной разницы между учтенными для целей налога на прибыль доходами и расходами.

В силу того, что налоговым периодом по налогу на прибыль является календарный год, то все показатели, принимающие участие в формировании налоговой базы, исчисляются непрерывно за налоговый период - нарастающим итогом.

В целях формирования НБ организацией составляется Расчет налоговой базы:

- Порядок составления расчета и его обязательные «разделы» указаны в ст. 315 НК РФ.
- Форма расчета составляется налогоплательщиком самостоятельно, не признается регистром налогового учета и не утверждается учетной политикой организации.
- Механизм составления Расчета аналогичен порядку декларирования НБ, что позволяет составить форму Расчета в соответствии с формой декларации.
- Расчет НБ является подтверждением данных налогового учета
- В Расчете отражаются показатели, которые позволяют определить сумму прибыли, подлежащей налогообложению, т.е. НБ:
 - Доходы и расходы, связанные с реализацией:

Прибыль (убыток) от реализации, в том числе:

- о прибыль от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также прибыль (убыток) от реализации имущества, имущественных прав, за исключением прибыли (убытка), указанной ниже
- о прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке
- о прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке
- о прибыль (убыток) от реализации покупных товаров
- о прибыль (убыток) от реализации основных средств
- прибыль (убыток) от реализации обслуживающих производств и хозяйств.

Доходы от реализации, полученные в отчетном (налоговом) периоде, в том числе:	Расходы, произведенные в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающие сумму доходов от реализации, в том числе:
--------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также выручка от реализации имущества, имущественных прав, за исключением выручки, указанной ниже	Расходы на производство и реализацию товаров (работ, услуг) собственного производства, а также расходы, понесенные при реализации имущества, имущественных прав, за исключением расходов, указанных ниже. При этом общая сумма расходов уменьшается на суммы остатков незавершенного производства, остатков продукции на складе и продукции отгруженной, но не реализованной на конец отчетного (налогового) периода.
Выручка от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке	Расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке
Выручка от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;	Расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
Выручка от реализации покупных товаров;	Расходы, понесенные при реализации покупных товаров
Выручка от реализации основных средств;	Расходы, связанные с реализацией основных средств
Выручка от реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств	Расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг)

• Определяется финансовый результат от реализации:

<p>Прибыль (убыток) от реализации, в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> о прибыль от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также прибыль (убыток) от реализации имущества, имущественных прав, за исключением прибыли (убытка), указанной ниже о прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке о прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке о прибыль (убыток) от реализации покупных товаров о прибыль (убыток) от реализации основных средств о прибыль (убыток) от реализации обслуживающих производств и хозяйств.

□ Доходы и расходы внереализационные:

Внереализационные доходы, в том числе отдельно выделяются: доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке	Внереализационные расходы, в том числе отдельно выделяются: расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке
доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке	расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке

- Определяется финансовый результат по внереализационным операциям.
- Определяется налоговая база за отчетный (налоговый) период.
- Исключается сумма убытка, полученного в предыдущие периоды и подлежащая переносу.
- Определяется сумма прибыли, подлежащая налогообложению.

Раздельный учет и отдельное формирование НБ

Раздельный учет доходов и расходов, а также налоговая база определяется отдельно:

- по операциям, связанным с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств;
- по операциям по договору простого товарищества;
- по операциям, связанные с уступкой (переуступкой) права требования;
- по операциям с амортизируемым имуществом;
- по операциям по реализации покупных товаров;
- по операции по договору доверительного управления имуществом;
- по операциям с ценными бумагами;
- по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок.

Прибыль от осуществления этих операций увеличивает прибыль организации отчетного (налогового) периода, а убыток принимается к налоговому учету в особом порядке, установленном Кодексом в отношении каждой такой «особенной» операции.

Обобщенно особенности учета отдельных убытков выражены следующим образом:

Вид операции	Особенности учета убытка
Деятельность, связанная с использованием объектов обслуживающих производств (ст. 275.1 НК РФ)	При соблюдении условий, установленных ст. 275.1 НК РФ, уменьшает общую налоговую базу, в противном случае уменьшает прибыль от данного вида деятельности
Участие в договоре простого товарищества (ст. 278 НК РФ)	Не распределяется между участниками и не принимается к учету
Операции по уступке (переуступке) прав (требований) (ст. 279 НК РФ)	Включается в состав внереализационных расходов
Операции, связанные с выбытием амортизируемого имущества (ст. 323 НК РФ)	Отражается в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, с учетом п. 3 ст. 268 НК РФ

Раздельный учет доходов и расходов по деятельности, не облагаемой налогом на прибыль:

- по деятельности, относящейся к игорному бизнесу;
- по деятельности, переведенной на уплату ЕНВД.

Налоговые ставки. Налоговый, отчетный периоды Налоговые ставки

	Основная ставка - 20%	
	До 01.01.2017 г	С 01.01.2017 г. - 31.12.2020 г.
В федеральный бюджет	2%	3 %
В региональный бюджет, включая льготные ставки	18%	17 %
Для отдельных налогоплательщиков	Не меньше 13,5%	Не меньше 12,5 %
Для резидентов особой экономической зоны	Не больше 13,5 %	Не больше 12,5 %

Иные ставки налога на прибыль:

Ставка	Вид дохода
--------	------------

20% - ФБ	Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство
10% - ФБ	Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство, от использования, содержания или сдачи в аренду подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок
13% - ФБ 0% (при соблюдении отдельных условий) - ФБ	Доходы, полученные в виде дивидендов российскими организациями от российских и иностранных организаций
15% - ФБ	Доходы, полученные в виде дивидендов иностранными организациями от российских организаций
0%	<ul style="list-style-type: none"> Прибыль сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату ЕСХН Налоговая база организаций, осуществляющих медицинскую и (или) образовательную деятельность (кроме налоговых баз по дивидендам и операциям с отдельными видами долговых обязательств) Налоговая база по операциям, связанным с реализацией или иным выбытием (в том числе с погашением) долей в уставном капитале российских организаций, а также некоторых категорий акций российских организаций Прибыль от деятельности, осуществляемой в технико-внедренческой особой экономической зоне, а также в туристско-рекреационных особых экономических зонах, объединенных в кластер, при условии ведения раздельного учета доходов и расходов по видам деятельности Налоговая база участников регионального инвестиционного проекта при условии, что доходы от реализации товаров, произведенных в рамках проекта, составляют не менее 90% всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы Другие доходы и виды деятельности.

Налоговый, отчетный периоды

Налоговый период - календарный год (ст. 285 НК РФ). По итогам налогового периода **уплачивается налог** на прибыль.

Налоговый период по налогу на прибыль состоит из отчетных периодов. По итогам отчетного периода **уплачивается авансовый платеж**. Возможны следующие отчетные периоды:

- квартал, полугодие и девять месяцев календарного года - для организаций, уплачивающих ежеквартальные авансовые платежи по налогу на прибыль;
- месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года - для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли.

Порядок исчисления и сроки уплаты налога и авансовых платежей. Отчетность по налогу на прибыль организаций

Налог на прибыль уплачивается по итогам календарного года. Формула исчисления налога: $H на Пр = НБ \times Ст$, где

H на Пр - сумма исчисленного за налоговый период налога на прибыль **НБ** - налоговая база за налоговый период **Ст** - ставка налога на прибыль

Общая сумма налога, исчисленного за налоговый период, отражается по строке 180 листа 02 декларации с разбивкой по бюджетам: строки 190 и 200 Листа 02.

Налог на прибыль, подлежащий уплате по итогам за налоговый период рассчитывается с учетом уплаченных авансовых платежей:

H на Пр к уплате = H на Пр начисл. - Авансовые платежи.

Суммы налога к доплате в федеральный бюджет и бюджет субъекта РФ по итогам налогового периода отражаются в строках 270 и 271 листа 02. Они определяются путем вычитания из значений строк 190, 200 листа 02 показателей строк 220, 230 и 250, 260 и 267 соответственно. Полученная разница (т.е. сумма налога, подлежащая перечислению в бюджет) отражается в подразделе 1.1 разд. 1 декларации по строкам 040 и 070.

Если же сумма налога, исчисленная по итогам налогового периода (показатель строки 180 листа 02), окажется меньше суммы авансовых платежей, исчисленных в течение налогового периода (показатель строки 210 листа 02), то налог по итогам налогового периода организацией не уплачивается. В этом случае по строкам 280 и 281 листа 02 отражается сумма налога к уменьшению с разбивкой по бюджетам. Одновременно эти суммы отражаются по строкам 050 и 080 в подразделе 1.1 разд. 1 декларации.

В течение налогового периода уплачиваются авансовые платежи. Организация исчисляет и уплачивает авансовые платежи одним из способов, предусмотренных Кодексом:

№ п/п	Виды способов исчисления и уплаты авансовых платежей	Группа налогоплательщиков	Основание
•	Авансовые платежи исчисляются и уплачиваются по итогам каждого квартала (квартальные авансовые платежи) и ежемесячно в рамках этого квартала	Все организации, за исключением применяющих порядок, предусмотренный абз. 7 п. 2, п. 3 ст. 286 НК РФ	абз. 2 п. 2 ст. 286 НК РФ
•	Авансовые платежи исчисляются и уплачиваются по итогам каждого квартала (квартальные авансовые платежи). Внутри квартала ежемесячные авансовые платежи не уплачиваются	Организации, чья выручка за предыдущие четыре квартала не превышала в среднем 15 млн. руб. за каждый квартал, а также иные организации, перечисленные в п. 3 ст. 286 НК РФ (см. табл. ниже).	п. 3 ст. 286 НК РФ
•	Авансовые платежи исчисляются и уплачиваются по итогам каждого месяца (ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли)	Организации, которые изъявили желание платить авансовые платежи подобным образом и уведомили об этом налоговый орган. Ограничений по применению способа нет.	абз. 7 п. 2 ст. 286 НК РФ

Только квартальные авансовые платежи без уплаты внутри квартала ежемесячных платежей (**способ 2**) уплачивают организации, перечисленные в п. 3 ст. 286 НК РФ. При этом, такие организации не вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли. Такими организациями являются:

№ п/п	Организации, которые обязаны платить только квартальные авансовые платежи
1.	Организации, у которых доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, за предыдущие четыре квартала не превысили в среднем 15 млн руб.
2.	Бюджетные учреждения
3.	Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство
4.	Некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации ТРУ
5.	Участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах

6.	Инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений
7.	Выгодоприобретатели по договорам доверительного управления

Рассмотрим каждый способ исчисления и уплаты авансовых платежей.

Квартальные авансовые платежи по налогу на прибыль (без уплаты ежемесячных платежей)

Квартальные авансовые платежи по налогу на прибыль (с уплатой ежемесячных платежей внутри квартала)

Квартальный авансовый платеж начисленный (АПкв.нач.)	Квартальный авансовый платеж, подлежащий уплате (АПкв.упл.)
I квартал	
$АПкв.нач. = НБ \times Ст$, где АПкв.нач. - квартальный авансовый платеж начисленный НБ - налоговая база отчетного периода, рассчитанная нарастающим итогом с начала года до конца отчетного периода Ст - ставка налога	$АП \text{ кв.упл.} = АПкв.нач.$
II квартал	
Расчет тот же	$АПкв.к \text{ уплате за 2 кв.} = АПнач.за 6 мес. - АПупл.Икв.$, где АПкв. к уплате за 2 кв. - сумма квартального авансового платежа, подлежащая уплате (доплате) в бюджет по итогам отчетного периода АПнач.за 6 мес. - сумма авансового платежа, исчисленная по итогам полугодия (нарастающим итогом) АПупл.Икв. - сумма квартального авансового платежа, уплаченного по итогам I квартала текущего налогового периода.
III квартал	
Расчет тот же	$АПкв.к \text{ уплате за 3 кв.} = АПнач.за 9 мес. - АПупл.Икв - АПупл.за 2 кв.$, где АПкв. к уплате за 3 кв. - сумма квартального авансового платежа, подлежащая уплате (доплате) в бюджет по итогам отчетного периода АПнач.за 9 мес. - сумма авансового платежа, исчисленная по итогам 9-ти мес. (нарастающим итогом) АПупл.Икв. и АПупл.за 2 кв. - сумма квартального авансового платежа, уплаченного по итогам I квартала и 2-го квартала текущего налогового периода.
Налоговый период	
$Н \text{ на Пр.} = НБгод \times Ст$	$Н \text{ на Пр к доплате} = (НБгод \times Ст) - (АПупл.за I кв. + АПупл.за 2 кв. + АПупл. за 3 кв.)$

Квартальные авансовые платежи по налогу на прибыль (с уплатой ежемесячных платежей внутри квартала)

Квартальный авансовый платеж, подлежащий уплате (АПкв.упл.)	Декларирование
За I квартал	
$АП \text{ I кв.упл.} = АП \text{ кв.нач.} - АПежемес.в I кв.$, где АП I кв.упл. - квартальный авансовый платеж, подлежащий уплате в I кв. АП I кв.нач. - квартальный авансовый платеж, начисленный за I кв. АПежемес.в I кв. - ежемесячный авансовый платеж, подлежащий уплате в I кв.	АП I кв.упл. - строка 040 и 070 подраздела 1.1 Раздела 1 Листа 01 АП I кв.нач. - строка 180 Листа 02 АПежемес.в I кв. - строка 320 Листа 02 декларации за 9 мес. предыдущего года
$Ежемесячные платежи в I кв. АПежемес.в I кв. = (АПначисл.за 9мес.предыд.года - АПначисл. за полугодие предыд.года) / 3$ Таким образом: $АПежемес.в I кв. = АПежемес. в IV кв. предыд.года$	АПначисл.за 9мес.предыд.года - строка 180 Листа 02 декларации за 9 мес. предыдущего года АПначисл. за полугодие предыд.года - строка 180 Листа 02 декларации за полугодие предыдущего года
За полугодие или 9 месяцев	
$АПкв., \text{ подлеж.уплате} = АПкв., \text{ начислен.за отч.период} - АПкв., \text{ начисл.за предыд.отч.период} - АПежемес., \text{ подлеж.упл. в последнем кв.отч.периода}$	АПкв., подлеж.уплате - строка 040 и 070 подраздела 1.1 Раздела 1 Листа 01 АПкв., начислен.за отч.период - строка 180 Листа 02 АПкв., начисл.за предыд.отч.период - строка 180 Листа 02 декларации за предыдущий отчетный период АПежемес., подлеж.упл. в последнем кв.отч.периода - строка 290 Листа 02 декларации за предыдущий отчетный период
Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате во II, III и IV кварталах:	
$АПежемес.во II кв. = АПнач. I кв. / 3$	АПнач. I кв. - строка 180 Листа 02 декларации за I кв.

АПежемес.в III кв. = (АПнач. за полуг. - АПнач. за I кв.) / 3	АПнач. за полуг. - строка 180 Листа 02 декларации за полугодие АПнач. за I кв. - строка 180 Листа 02 декларации за I квартал
АПежемес.в IV кв. = (АПнач. за 9 мес. - АПнач. за полуг.) / 3	АПнач. за 9 мес. - строка 180 Листа 02 декларации за 9 мес. АПнач. за полуг. - строка 180 Листа 02 декларации за полугодие
Общая сумма ежемесячных платежей, подлежащих уплате в каждом квартале - строка 290 Листа 02 декларации, представляемой по итогам предыдущего квартала.	

Ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль исходя из фактической прибыли

Организация вправе перейти на такой способ исчисления и уплаты налога на прибыль добровольно. Ограничений по применению этого способа нет. Перейти на такую систему организация может только с начала налогового периода предварительно, до 31 декабря до начала года, в котором планируется переход на этот способ уплаты налога, уведомив налоговые органы. Утвержденной формы уведомления нет. Поэтому уведомление может быть составлено в произвольной письменной форме.

Начисленный авансовый платеж:	Декларирование:
АПнач. за январь = НБ за январь x Ст АПнач. за январь-февраль = НБ за отч. период нарастающ. итогом x Ст АПнач. за январь-март = НБ за отч. период нарастающ. итогом x Ст и т.д.	АПнач. за отч. период - строка 180 Листа 02 декларации
Авансовый платеж, подлежащий уплате:	Декларирование:
АП подлежащий уплате по итогам отч. периода = АПнач. за отч. период - АПнач. за предыдущий отч. период	АПнач. за отч. период - строка 180 Листа 02 декларации АПнач. за предыдущий отч. период - строка 180 Листа 02 декларации за предыдущий отчетный период

Сроки уплаты налога на прибыль

Вид авансового платежа	Срок уплаты
Способ 1	
квартальные	не позднее 28 апреля, 28 июля и 28 октября
ежемесячные	не позднее 28-го числа каждого месяца (например, за август - не позднее 28 августа)
Способ 2	
квартальные	не позднее 28 апреля, 28 июля и 28 октября
Способ 3	
исходя из фактической прибыли	не позднее 28-го числа каждого месяца, следующего за отчетным периодом (например, за январь - не позднее 28 февраля)

Уменьшение налога на прибыль на сумму торгового сбора

На сумму торгового сбора можно уменьшить налог на прибыль (авансовый платеж) только в части, зачисляемой в московский бюджет (п. 10 ст. 286 НК РФ).

В уменьшение принимается сумма сбора, уплаченная с начала года до даты уплаты налога (авансового платежа). Например, сбор за I квартал 2017 г. уплачен 25 апреля. На его сумму можно уменьшить авансовый платеж по налогу на прибыль за I квартал 2017 г.

В декларации по налогу на прибыль за 2016 г. торговый сбор отражается в Листе 02 следующим образом:

по строке 265 - сумма сбора, уплаченного в течение 2016 г.;

по строке 266 - сумма сбора из строки 260 Листа 02 декларации за 9 месяцев 2016 г.; по строке 267 - сумма сбора из строки 265. Но если строка 265 оказалась больше строки 200, то по строке 267 указывается та же сумма, что и в строке 200. Это означает, что сумму торгового сбора можно учесть только в части, не превышающей налог на прибыль, исчисленный в бюджет субъекта РФ. В строке 230 Листа 02 декларации за 2016 г. указывается сумма, рассчитанная по таким формулам.

1. Если уплачиваются ежемесячные авансовые платежи в течение квартала:

Строка 230	=	Строка 200	+	Строка 310	-	Строка 266
Листа 02		Листа 02		Листа 02		Листа 02
декларации		декларации		декларации		декларации
за 2016 г.		за 9 месяцев		за 9 месяцев		за 2016 г.
		2016		2016		

2. Если уплачиваются только квартальные авансовые платежи:
 Строка 230 Листа =
 02 декларации за
 2016 г.

Строка 200 Листа -
 02 декларации за 9
 мес. 2016 г.

Строка 266 Листа
 02 декларации за
 2016 г.

Декларирование

Декларация по налогу на прибыль организаций утверждена Приказом ФНС РФ от 19.10.2016 № ММВ-7-3/572@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме». Декларацию представляют:

- Все российские организации, являющиеся плательщиками налога на прибыль, даже если у них отсутствует обязанность по уплате авансовых платежей и налога на прибыль.
- Организации - налоговые агенты, не являющиеся налогоплательщиками налога на прибыль.
- Налогоплательщики - иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства - заполняют налоговую декларацию по налогу на прибыль иностранной организации (утверждена Приказом МНС России от 05.01.2004 № БГ-3-23/1) и годовой отчет о деятельности иностранной организации в РФ (утверждена Приказом МНС России от 16.01.2004 № БГ-3-23/19).
- Налоговые агенты - российские организации и иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, которые выплачивают иностранной организации доходы, не связанные с ее предпринимательской деятельностью в РФ - заполняют Налоговый расчет (информацию) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов (утверждена Приказом ФНС России от 02.03.2016 № ММВ-7-3/115@ «Об утверждении формы налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов, порядка ее заполнения, а также формата представления налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов в электронной форме»; (п. 4 ст. 310 НК РФ).

Сроки представления декларации:

Кто представляет декларацию	Срок представления	
	по итогам отчетного периода	по итогам налогового периода
1. Налогоплательщики, отчетными периодами для которых являются I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года	не позднее 28 апреля; не позднее 28 июля; не позднее 28 октября	не позднее 28 марта года, следующего за истекшим календарным годом
2. Налогоплательщики, отчетными периодами для которых являются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года	не позднее 28-го числа месяца, следующего за истекшим календарным месяцем	не позднее 28 марта года, следующего за истекшим календарным годом
3. Налогоплательщики - некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога	-	не позднее 28 марта года, следующего за истекшим календарным годом
4. Налоговые агенты	не позднее 28 календарных дней со дня окончания отчетного периода, в котором был выплачен доход	не позднее 28 марта года, следующего за истекшим календарным годом

Декларация представляется в электронном виде.

Вправе представить декларацию **на бумажном носителе** организации:

- организаций, в которых средняя численность работников за предшествующий календарный год не превышает 100 человек;
- вновь созданных организаций с численностью работников не более 100 человек;
- не относящихся к категории крупнейших.

Кроме того, для всех организаций установлена обязанность направлять в налоговые органы сведения о среднесписочной численности работников не позднее 20 января текущего года.

Состав декларации:

Все организации, уплачивающие налог на прибыль, должны по итогам каждого отчетного периода и года заполнять и представлять в ИФНС

- титульный лист (Лист 01);
- подраздел 1.1 разд. 1;
- Лист 02;
- Приложение № 1 к Листу 02;
- Приложение № 2 к Листу 02.

Остальные разделы декларации заполняются в следующих случаях:

Лист (раздел) декларации	Кто и в каких случаях заполняет	За какой период представляется
Подраздел 1.2 разд. 1	Организации, уплачивающие ежемесячные авансовые платежи в течение квартала	За каждый отчетный: - I квартал; - полугодие; - 9 месяцев
Подраздел 1.3 разд. 1 с видом платежа «1»	Организации, которые выплачивали дивиденды другим организациям	За каждый отчетный период и год, в котором были выплачены дивиденды
Подраздел 1.3 разд. 1 с видом платежа «4»	Организации, которые получили дивиденды от иностранных организаций	За каждый отчетный период и год, в котором были получены дивиденды
Приложение № 3 к Листу 02	1. Организации, продавшие амортизируемое имущество, в т.ч. ОС. 2. Организации - первоначальные кредиторы, уступившие право требования до наступления срока платежа. 3. Организации, продавшие земельные участки, расходы на приобретение которых учитываются по п. 5 ст. 264.1 НК РФ. 4. Организации, использующие объекты ОПХ. 3. Организации - учредители (выгодоприобретатели) доверительного управления имуществом	За каждый отчетный период и за год, в котором совершалась любая из этих операций
Приложение № 4 к Листу 02	Организации, которые переносят убыток, полученный в прошедших годах	За I квартал года, на который перенесен убыток, и этот год в целом
Приложение № 5 к Листу 02	Организации, имеющие обособленные подразделения. Исключение составляют случаи, когда налог за все ОП уплачивается по месту нахождения головного подразделения организации	За каждый отчетный период и год

Лист 03, состоящий из раздела А и раздела В с признаком принадлежности «А»	Организации, выплачивавшие дивиденды другим организациям (своим участникам)	За каждый отчетный период и год, в котором были выплачены дивиденды. При этом по каждому решению о выплате дивидендов надо заполнить отдельный Лист 03
Лист 04 с кодом вида доходов «4» или «5»	Организации, получившие дивиденды от иностранных организаций	За каждый отчетный период и год, в котором был получен доход в виде дивидендов
Лист 05	Организации, получившие доходы от операций с ценными бумагами (в т.ч. векселями) и ФИСС	За каждый отчетный период и год, в котором были получены доходы от таких операций
Лист 07	Организации, получающие средства целевого назначения, перечисленные в Приложении № 3 к Порядку заполнения декларации. Это, например, управляющая организация, получающая от собственников помещений в многоквартирных домах деньги на проведение капитального ремонта дома	За каждый отчетный период и год, в котором организация располагала средствами целевого назначения
Приложение № 1 к декларации	Организации, у которых были доходы или расходы, перечисленные в Приложении № 4 к Порядку заполнения декларации. Это, например: - доходы арендодателей в виде стоимости неотделимых улучшений, произведенных арендатором; - расходы на ДМС, обучение работников; - недостачи, если виновные лица не установлены	За каждый отчетный период и год, в котором у организации были такие доходы и расходы

Основные этапы составления декларации:

1. Заполняется титульный лист, в котором указываются данные об организации и подаваемой декларации, в т.ч. код отчетного (налогового) периода.
2. Далее заполняются и представляются по мере необходимости:
 - Приложение № 3 к Листу 02;
 - Приложение № 4 к Листу 02;
 - Приложение № 5 к Листу 02;
 - Лист 03;
 - Лист 04;
 - Лист 05;
 - Лист 07;
 - Приложения № № 1 и 2 к декларации.
3. Далее заполняются:
 - Приложение № 1 к Листу 02;
 - Приложение № 2 к Листу 02;
 - подраздел 1.3 разд. 1 - если заполнялись Лист 03 или Лист 04.
4. После этого заполняется Лист 02.
5. В последнюю очередь заполняются:

- подразделы 1.1 и 1.2 разд. 1 - если уплачивались ежемесячные авансовые платежи в течение квартала;
- подраздел 1.1 разд. 1 - если уплачивались только квартальные авансовые платежи. Код периода, указываемый в декларации:

Период, за который представляется декларация	Код периода
I квартал	21
Полугодие	31
9 месяцев	33
год	34

Порядок отражения в декларации авансовых платежей при уплате ежемесячных авансовых платежей в течение квартала

1. Все авансовые платежи, которые подлежали уплате в течение отчетного (налогового) периода.

Все авансовые платежи, которые подлежали уплате в течение отчетного (налогового) периода	В какой строке декларации отражается	Как заполняется эта строка	
		В декларации за I квартал	В декларации за другие отчетные периоды (полугодие, 9 месяцев) и год
Общая сумма	В строке 210 Листа 02	Вписывается показатель строки 320 Листа 02 декларации за 9 месяцев предыдущего года	Вписывается сумма показателей строк 180 и 290 Листа 02 декларации за предыдущий отчетный период <*>
Сумма, начисленная в федеральный бюджет	В строке 220 Листа 02	Вписывается показатель строки 330 Листа 02 декларации за 9 месяцев предыдущего года	Вписывается сумма показателей строк 190 и 300 Листа 02 декларации за предыдущий отчетный период
Сумма, начисленная в бюджет субъекта РФ	В строке 230 Листа 02	Вписывается показатель строки 340 Листа 02 декларации за 9 месяцев предыдущего года	Вписывается сумма показателей строк 200 и 310 Листа 02 декларации за предыдущий отчетный период <*>

<*> Если организация платит торговый сбор, полученный результат уменьшается на сумму торгового сбора из строки 266 Листа 02 декларации за отчетный период.

2. Авансовый платеж, начисленный за отчетный период (налог за год).

Авансовый платеж, начисленный за отчетный период (налог за год)	В какой строке декларации отражается	Как заполняется эта строка
-----------------------------------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------

Общая сумма	В строке 180 Листа 02	Вписывается произведение показателей строк 120 и 140 Листа 02 этой декларации
Сумма, начисленная в федеральный бюджет	В строке 190 Листа 02	Вписывается произведение показателей строк 120 и 150 Листа 02
Сумма, начисленная в бюджет субъекта РФ	В строке 200 Листа 02	Вписывается произведение показателей строк 120 и 160 Листа 02

Если показатель строки 120 Листа 02 равен нулю, то в строках 180 - 200 ставится прочерк.

3. Авансовый платеж (налог) к доплате по этой декларации, если начисленный авансовый платеж за этот отчетный период (налог за год) больше всех авансовых платежей, которые подлежали уплате в течение отчетного (налогового) периода.

Авансовый платеж (налог за год) к доплате по этой декларации	В какой строке декларации отражается	Как заполняется эта строка
Сумма к уплате в федеральный бюджет	1. В строке 270 Листа 02. 2. В строке 040 подраздела 1.1 разд. 1	Вписывается разница показателей строк 190 и 220 Листа 02, если строка 190 Листа 02 > строки 220 Листа 02; в остальных случаях ставится прочерк
Сумма к уплате в бюджет субъекта РФ	1. В строке 271 Листа 02. 2. В строке 070 подраздела 1.1 разд. 1	Вписывается разница показателей строк 200 и 230 Листа 02, если строка 200 Листа 02 > строки 230 Листа 02; в остальных случаях ставится прочерк <*>

3. Авансовый платеж (налог) к уменьшению по этой декларации, если начисленный авансовый платеж за предыдущий отчетный период больше начисленного авансового платежа за текущий отчетный период (налога за год).

Авансовый платеж (налог) к уменьшению по этой декларации	В какой строке декларации отражается	Как заполняется эта строка
В федеральный бюджет	1. В строке 280 Листа 02. 2. В строке 050 подраздела 1.1 разд. 1	Вписывается разница показателей строк 220 и 190 Листа 02, если строка 220
		Листа 02 > строки 190 Листа 02; в остальных случаях ставится прочерк
В бюджет субъекта РФ	1. В строке 281 Листа 02. 2. В строке 080 подраздела 1.1 разд. 1	Вписывается разница показателей строк 230 и 200 Листа 02, если строка 230 Листа 02 > строки 200 Листа 02; в остальных случаях ставится прочерк <*>

<*> Если организация уплачивает торговый сбор, то можно учесть сумму сбора при расчете авансового платежа к доплате (уменьшению) в бюджет субъекта РФ.

<*> В строках 290 - 310 ставится прочерк:

- если исчисленный показатель строки равен нулю или меньше нуля;
- если заполняется декларация за год.

Важно! В декларации за 9 месяцев надо также отразить сумму ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в I квартале следующего года:

- общую сумму - по строке 320 Листа 02, которая равна показателю строки 290 Листа 02;
- сумму, подлежащую уплате в федеральный бюджет, - по строке 330 Листа 02, которая равна показателю строки 300 Листа 02;
- сумму, подлежащую уплате в бюджет субъекта РФ, - по строке 340 Листа 02, которая равна показателю строки 310 Листа 02.

5. Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в следующем квартале.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в следующем квартале	В какой строке декларации отражается	Как заполняется эта строка <*>	
		В декларации за I квартал	В декларации за другие периоды
Общая сумма	В строке 290 Листа 02	Вписывается показатель строки 180 Листа 02	Вписывается разность показателей строк 180 Листа 02 декларации за текущий и предыдущий отчетные периоды
Сумма к уплате в федеральный бюджет	В строке 300 Листа 02	Вписывается показатель строки 190 Листа 02	Вписывается разность показателей строк 190 Листа 02 декларации за текущий и предыдущий отчетные периоды
Сумма к уплате в бюджет субъекта РФ	В строке 310 Листа 02	Вписывается показатель строки 200 Листа 02	Вписывается разность показателей строк 200 Листа 02 декларации за текущий и предыдущий отчетные периоды

6. Ежемесячный авансовый платеж, подлежащий уплате в каждом из месяцев следующего квартала.

Ежемесячный авансовый платеж, подлежащий уплате в каждом из месяцев следующего квартала	В какой строке декларации отражается	Как заполняется эта строка в декларации за I квартал, полугодие, 9 месяцев <*>
Сумма к уплате в федеральный бюджет	1. В строке 120 подраздела 1.2 разд. 1. 2. В строке 130 подраздела 1.2 разд. 1. 3. В строке 140 подраздела 1.2 разд. 1	В каждую строку вписывается сумма, равная 1/3 показателя строки 300 Листа 02
Сумма к уплате в бюджет субъекта РФ	1. В строке 220 подраздела 1.2 разд. 1. 2. В строке 230 подраздела 1.2 разд. 1. 3. В строке 240 подраздела 1.2 разд. 1	В каждую строку вписывается сумма, равная 1/3 показателя строки 310 Листа 02

<*> В декларацию за год подраздел 1.2 разд. 1 не включается.

Тема 3. Региональные налоги

Нормативные документы

1. Глава 23 НК РФ (НК РФ);
2. Приказ ФНС России от 10.09.2015 № ММВ-7-11/387@ «Об утверждении кодов видов доходов и вычетов» (Зарегистрировано в Минюсте России 13.11.2015 № 39705)
3. Приказ ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядок ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме» (Зарегистрировано в Минюсте России 30.10.2015 № 39578)

4. Приказ ФНС России от 30.10.2015 № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» (Зарегистрировано в Минюсте России 25.11.2015 № 39848)

5. Президиум ВС РФ от 21.10.2015 «Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 НК РФ»

6. Письмо ФНС России от 10.03.2016 № БС-4-11/3852@ «О направлении Контрольных соотношений» (вместе с «Контрольными соотношениями показателей форм налоговой и бухгалтерской отчетности», утв. ФНС России 26.02.2016)

7. Глава 28 «Транспортный налог» НК РФ

8. Глава 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ

9. Приказ ФНС РФ от 31.03.2017 № ММВ-7-21/271@ «Об утверждении форм и форматов представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций в электронной форме и порядков их заполнения»

10. Письмо ФНС России от 25.05.2017 № БС-4-21/9902@ «О направлении контрольных соотношений показателей форм налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций»

11. Приказ ФНС России от 05.12.2016 № ММВ-7-21/668@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по транспортному налогу в электронной форме и порядка ее заполнения»

12. Письмо ФНС России от 03.03.2017 № БС-4-21/3897@ «О направлении контрольных соотношений показателей формы налоговой декларации по транспортному налогу»

Права региональных и местных органов власти в установлении и взимании региональных и местных налогов

Налоговый кодекс РФ определяет состав федеральных, региональных и местных налогов (ст. 13,14, 15 НК РФ). Не могут устанавливаться налоги, не перечисленные в Кодексе.

Статья 12 НК РФ определяет полномочия законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов РФ и представительных органов муниципальных образований по установлению налогов и сборов.

Региональные налоги	Местные налоги и сборы
Устанавливаются НК РФ и законами субъектов РФ и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ.	Устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований
Вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах.	Вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах.
При установлении региональных налогов органы государственной власти субъектов РФ определяют в пределах полномочий НК РФ, элементы налогообложения: <input type="checkbox"/> налоговые ставки, <input type="checkbox"/> порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены Кодексом. <input type="checkbox"/> особенности определения налоговой базы, <input type="checkbox"/> налоговые льготы, основания и порядок их применения. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.	При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований в пределах полномочий НК РФ, устанавливаются элементы налогообложения: <input type="checkbox"/> налоговые ставки, <input type="checkbox"/> порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ <input type="checkbox"/> особенности определения налоговой базы, <input type="checkbox"/> налоговые льготы, основания и порядок их применения. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

При установлении местных сборов представительными органами муниципальных образований устанавливаются, в пределах полномочий НК РФ:

- ставки сборов,
- льготы по уплате сборов, основания и порядок их применения

Таким образом, налог на имущество организаций и транспортный налог согласно ст. 372 и 356 НК РФ устанавливаются и вводятся в действие Кодексом и законами субъектов РФ и обязательны к уплате на территории соответствующего субъекта РФ с момента введения в действие. Аналогичный порядок предусмотрен в отношении земельного налога и торгового сбора.

В законе субъекта РФ при установлении налога на имущество организаций и транспортного налога устанавливаются:

- налоговая ставка в пределах, установленных главой 28 и 30 НК РФ,
- порядок и сроки уплаты налога (для организаций),
- особенности определения налоговой базы по налогу на имущество организаций отдельных объектов недвижимого имущества
- налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Следовательно, порядок исчисления и уплаты налога на имущество организаций и транспортного налога регулируется нормами НК РФ и законами субъектов РФ (законов республик, краев, областей, автономных округов, автономных областей или городов федерального значения).

**Налог на имущество организаций
Плательщики налога на имущество организаций**

Налогоплательщиками налога на имущество организаций признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения.

К организациям-плательщикам налога на имущество относятся:

- российские организации
- иностранные организации, имеющие постоянные представительства на территории РФ
- иностранные организации, которые не имеют постоянного представительства в России, но владеют недвижимым имуществом на территории РФ.

Налоговое законодательство не разделяет плательщиком на коммерческие и некоммерческие организации. Поэтому, плательщиками налога могут быть некоммерческие организации, если они зарегистрированы в качестве юридических лиц (учреждений) и имеют объект налогообложения (или за ними на праве оперативного управления закреплено имущество, признаваемое объектом обложения).

Не признаются плательщиками налога на имущество организации, применяющие специальные налоговые режимы:

- УСН – в отношении имущества, налоговая база по которому определяется как среднегодовая стоимость,
- ЕНВД - в отношении имущества, используемого для осуществления «вмененной» деятельности и налоговая база по которому определяется как среднегодовая стоимость этого имущества,
- ЕСХН,
- систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, в отношении ОС, которые находятся на балансе таких организаций и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями.

Объект налогообложения

Объект налогообложения налогом на имущество определен для каждой категории налогоплательщиков.

Плательщики	Объект налогообложения
--------------------	-------------------------------

Российские организации	Движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета
Иностранные организации, имеющие постоянные представительства на территории РФ	Движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, имущество, полученное по концессионному соглашению.
Иностранные организации, которые не имеют постоянного представительства в России, но владеют недвижимым имуществом на территории РФ	Иностранные организации ведут учет объектов налогообложения в порядке, установленном в РФ для ведения бухгалтерского учета.
	Находящееся на территории РФ и принадлежащее данным иностранным организациям на праве собственности недвижимое имущество и полученное по концессионному соглашению недвижимое имущество.

Не признаются объектами налогообложения (п. 4 ст. 374 НК РФ):

1. земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
2. имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти и федеральным государственным органам, в которых законодательством РФ предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ;
3. объекты, признаваемые объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов РФ федерального значения в установленном законодательством порядке;
4. суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;
5. объекты основных средств, включенные в первую или во вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством РФ;
6. иное имущество.

Основные средства – объект налогообложения

Для российской организации и иностранной организации, имеющей постоянное представительство на территории РФ, объектом признаются основные средства, которые учтены на балансе по правилам бухгалтерского учета. Для признания имущества объектом ОС по правилам бухучета должны одновременно выполняться условия (п. 4 ПБУ 6/01):

1. Имущество должно предназначаться для
 - использования в производстве продукции (при выполнении работ, оказании услуг);
 - управленческих нужд организации;
 - предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. Например, это имущество, которое приобретено исключительно для передачи в лизинг
2. Имущество предназначено для использования на срок свыше 12 месяцев или более обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев
3. Организация не планирует последующей продажи данного имущества
4. Имущество способно приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем

Организация вправе дополнительно установить в качестве критерия для включения в состав ОС лимит стоимости имущества. При этом, имущество, которое отвечает данным требованиям в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, может отражаться в бухучете в составе материально-производственных запасов (п. 5 ПБУ 6/01). Т.е. такое имущество, по усмотрению организации может быть включено или в состав ОС или как малоценное имущество. Лимит стоимости обязательно должен быть закреплен в учетной политике в целях бухгалтерского учета. Имущество стоимостью свыше 40 000 руб. в бухгалтерском учете учитывается в составе ОС.

Облагаются ОС, которые учитываются на балансе на счетах 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (Письмо МФ РФ от 26.05.2016 № 03-05-05-01/30390). К такому имуществу относится:

- недвижимое имущество – стоимость определяется по ряду ОС как кадастровая стоимость, по другому имуществу – по балансовой стоимости;

- движимое имущество - всегда облагается налогом по балансовой стоимости.

Кроме того, налогом облагается имущество, переданное в доверительное управление (п. 1 ст. 374, п. 1 ст. 378 НК РФ). Такие объекты учитываются отдельно от остальных основных средств организации и отражаются на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом». Предусмотрено исключение: если имущество передано в паевой инвестиционный фонд. В таком случае оно подлежит налогообложению у управляющей компании (п. 2 ст. 378 НК РФ).

Не облагаются основные средства, которые являются движимым имуществом и включены в соответствии с Классификацией ОС, действовавшей на дату принятия их к учету (пп. 8 п. 4 ст. 374, п. 25 ст. 381 НК РФ):

- в первую или вторую амортизационные группы;
- в амортизационные группы с третьей по десятую, если эти основные средства приняты к учету начиная с 1 января 2013 г. (С **1 января 2018 г.** данная льгота, установленная п. 25 ст. 381 НК РФ, применяется только в тех регионах, в которых принят соответствующий закон субъекта РФ (ст. 381.1 НК РФ)). Исключение - движимое имущество, полученное в результате реорганизации или ликвидации организаций, а также от взаимозависимого лица.

Движимое имущество – объект налогообложения

Налогом на имущество облагается движимое имущество, если оно:

- учтено на балансе в составе основных средств (на счете 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные ценности»);
- относится в соответствии с Классификацией ОС, действовавшей на момент принятия имущества к учету, к амортизационным группам с третьей по десятую;
- принято на учет:
 - о или начиная с 01.01.2013 в результате реорганизации или ликвидации организаций, а также от взаимозависимого лица;
 - о или до 01.01.2013 (С **1 января 2018 г.** данная льгота, установленная п. 25 ст. 381 НК РФ, применяется только в тех регионах, в которых принят соответствующий закон субъекта РФ (ст. 381.1 НК РФ))

По движимому имуществу налог рассчитывается только исходя из его балансовой стоимости. Движимое имущество, включенное в первую или вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией ОС, действовавшей на момент принятия его к учету, налогом не облагается. Однако остаточная стоимость данного имущества отражается в декларации по строке 270 разд. 2 или по строке 210 разд. 2 авансового расчета.

Недвижимое имущество - объект налогообложения

Объектом налогообложения у российских организаций признается недвижимое имущество, которое учтено на ее балансе в качестве основных средств в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета (п. 1 ст. 374 НК РФ) и отвечает следующим требованиям:

- недвижимость предназначена для использования в производстве продукции (при выполнении работ, оказании услуг), для управленческих нужд организации, для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- планируемый срок использования недвижимого имущества - свыше 12 месяцев или более обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не намерена впоследствии продать данное имущество;
- объект способен приносить организации доход в будущем.

Недвижимость, которая относится к основным средствам, отражается в бухгалтерском учете организации на счетах:

- 01 «Основные средства»;
- 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Не облагаются налогом на имущество следующие категории недвижимого имущества:

- недвижимое имущество не является ОС, т.к. не отвечает признакам, установленным п. 4 ПБУ 6/01. Например, здание, приобретенное для перепродажи, не включается в состав основных средств и, не подлежит налогообложению;
- недвижимое имущество не относится к объектам налогообложения. Например, это земельные участки и иные объекты природопользования (п. 4 ст. 374 НК РФ);
- льготное недвижимое имущество и др.

Кроме того, недвижимость может не облагаться налогом в силу принадлежности организации к субъектам, деятельность которых льготируется. Например, льготы предоставляются религиозным организациям, общероссийским организациям инвалидов, организациям, производящим фармацевтическую продукцию, и др. (п. п. 2, 3, 4 ст. 381 НК РФ).

Среднегодовая стоимость имущества: порядок формирования налоговой базы, исчисления авансовых платежей и суммы налога за налоговый период

Налоговая база по налогу на имущество формируется исходя из среднегодовой стоимости имущества или исходя из кадастровой стоимости имущества. Такой порядок налогообложения применяют российские организации, а также иностранные организации, имеющие постоянные представительства на территории РФ. Налоговая база рассчитывается в целом по всем налогооблагаемым объектам ОС, а не по каждому объекту ОС в отдельности. Однако, из этого правила есть исключения.

Налоговая база рассчитывается отдельно в отношении (п. п. 1, 2 ст. 376 НК РФ):

имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

недвижимого имущества, расположенного вне места нахождения организации (обособленного подразделения, имеющего отдельный

баланс);

имущества, которое облагается налогом по разным ставкам;

недвижимости, фактически находящейся на территориях разных субъектов РФ;

недвижимого имущества, в отношении которого налоговая база определяется исходя из его кадастровой стоимости в соответствии со ст. 378.2 НК РФ и иного имущества.

Налоговая база – это остаточная стоимость имущества.

Остаточная стоимость ОС определяется по данным бухгалтерского учета по формуле:

Остаточная стоимость ОС	=	Первоначальная стоимость ОС (дебетовое сальдо счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности»)	—	Начисленная амортизация (кредитовой сальдо счета 02 «Амортизация ОС
-------------------------	---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	---------------------------------------------------------------------

Важно различать понятия:

- средняя стоимость имущества** – используется для расчета авансового платежа,
- среднегодовая стоимость имущества** – используется для расчета суммы налога за налоговый период.

Средняя стоимость имущества рассчитывается по формуле (п. п. 1, 4 ст. 376 НК РФ):

$$\text{Средняя стоимость имущества} = \frac{\text{Остаточная стоимость ОС на 01.01} + \dots + \text{Остаточная стоимость ОС на 1-е число последнего месяца отчетного периода} + \text{Остаточная стоимость ОС на 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом}}{\text{Число месяцев в отчетном периоде (3, 6 или 9)} + 1}$$

Начисленный авансовый платеж рассчитывается по формуле (п. 4 ст. 382 НК РФ):

$$\text{Сумма авансового платежа по налогу на имущество} = \text{Средняя стоимость имущества} \times \text{Ставка налога, действующая в субъекте РФ} / 4$$

Авансовый платеж, подлежащий уплате в бюджет по итогам отчетных периодов, рассчитывается следующим образом (у организации нет льготного имущества):

1. Расчет авансового платежа за 1 квартал:

Средняя стоимость имущества за 1 квартал = (Остаточная стоимость ОС на 01.01.2017 + на 01.02.2017 + на 01.03.2017 + на 01.04.2017)/ 4

Авансовый платеж за I квартал = Средняя стоимость имущества за 1 квартал X ставка налога/4

2. Расчет авансового платежа за полугодие:

Средняя стоимость имущества за полугодие = (Остаточная стоимость ОС на 01.01.2017 + на 01.02.2017 + на 01.03.2017 + на 01.04.2017 + на 01.05.2017 + на 01.06.2017 + на 01.07.2017) / 7

Авансовый платеж за полугодие = Средняя стоимость имущества за полугодие X ставка налога/4

3. Расчет авансового платежа за 9 месяцев.

Средняя стоимость имущества за 9 месяцев = (Остаточная стоимость ОС на 01.01.2017 + + на 01.07.2017 + на 01.08.2017 +на 01.09.2017 + на 01.10.2017)/10

Авансовый платеж за 9 месяцев = Средняя стоимость имущества за 9 месяцев X ставка налога/4

4. Расчет налога на имущество за год

Среднегодовая стоимость имущества = (Остаточная стоимость ОС на 01.01.2017 + + на 01.10.2017 + на 01.11.2017 + на 01.12.2017 + на 31.12.2017) /13

Налог на имущество за год (начисленный) = Среднегодовая стоимость имущества X ставка

Налог, подлежащий уплате за год = Налог на имущество за год (начисленный) – Авансовый платеж за I квартал - Авансовый платеж за полугодие - Авансовый платеж за 9 месяцев.

Схематично расчет представлен в таблице:

Расчет средней (среднегодовой) стоимости имущества	Расчет сумм авансовых платежей и суммы налога, подлежащих уплате в бюджет
Средняя стоимость имущества (ССИ) за I- квартал= $\frac{СИ\ 01.01.17 + СИ\ 01.02.17 + СИ\ 01.03.17 + СИ\ 01.04.17}{4}$	Авансовый платеж за I- квартал= ССИ I кв. * 2,2% * 1/4
Средняя стоимость имущества (ССИ) за полугодие= $\frac{СИ\ 01.01.17 + СИ\ 01.02.17 + \dots + СИ\ 01.07.17}{7}$	Авансовый платеж за II-ой квартал = ССИ полугодие * 2,2% * 1/4
Средняя стоимость имущества (ССИ) за 9 месяцев= $\frac{СИ\ 01.01.17 + СИ\ 01.02.17 + \dots + СИ\ 01.10.17}{10}$	Авансовый платеж за III квартал = ССИ 9 мес. * 2,2% * 1/4
Среднегодовая стоимость имущества(СГСИ)= $\frac{СИ\ 01.01.17 + СИ\ 01.02.17 + \dots + СИ\ 31.12.17}{13}$	Налог к уплате в бюджет = СГСИ * 2,2% * - Авансовый платеж за I-квартал - Авансовый платеж за II-квартал - Авансовый платеж за III-квартал

Пример

Расчет средней и среднегодовой стоимости имущества, авансовых платежей и налога на имущество за год

Остаточная стоимость

ОС: - на 01.01 - 1 500 000

руб.; - на 01.02 - 1 450 000

руб.; - на 01.03 - 1 400 000

руб.; - на 01.04 - 1 350 000

руб.; - на 01.05 - 1 300 000

руб.; - на 01.06 - 1 250 000

руб.; - на 01.07 - 1 200 000

руб.; - на 01.08 - 1 150 000

руб.; - на 01.09 - 1 100 000

руб.; - на 01.10 - 1 050 000

руб.; - на 01.11 - 1 000 000

руб.; - на 01.12 - 950 000

руб.;

- на 31.12 - 900 000 руб.

Ставка налога на имущество в субъекте РФ составляет 2,2%.

1. Расчет авансового платежа за I квартал.

Средняя стоимость имущества - 1 425 000 руб. $((1\ 500\ 000\ \text{руб.} + 1\ 450\ 000\ \text{руб.} + 1\ 400\ 000\ \text{руб.} + 1\ 350\ 000\ \text{руб.}) / 4)$.

Авансовый платеж за I квартал - 7 838 руб. $(1\ 425\ 000\ \text{руб.} \times 2,2\% / 4)$.

2. Расчет авансового платежа за полугодие.

Средняя стоимость имущества - 1 350 000 руб. $((1\ 500\ 000\ \text{руб.} + 1\ 450\ 000\ \text{руб.} + 1\ 400\ 000\ \text{руб.} + 1\ 350\ 000\ \text{руб.} + 1\ 300\ 000\ \text{руб.} + 1\ 250\ 000\ \text{руб.} + 1\ 200\ 000\ \text{руб.}) / 7)$.

Авансовый платеж за полугодие - 7 425 руб. $(1\ 350\ 000\ \text{руб.} \times 2,2\% / 4)$.

3. Расчет авансового платежа за 9 месяцев.

Средняя стоимость имущества - 1 275 000 руб. $((1\ 500\ 000\ \text{руб.} + 1\ 450\ 000\ \text{руб.} + 1\ 400\ 000\ \text{руб.} + 1\ 350\ 000\ \text{руб.} + 1\ 300\ 000\ \text{руб.} + 1\ 250\ 000\ \text{руб.} + 1\ 200\ 000\ \text{руб.} + 1\ 150\ 000\ \text{руб.} + 1\ 100\ 000\ \text{руб.} + 1\ 050\ 000\ \text{руб.}) / 10)$.

Авансовый платеж за 9 месяцев - 7 013 руб. $(1\ 275\ 000\ \text{руб.} \times 2,2\% / 4)$.

4. Расчет налога на имущество за год.

Среднегодовая стоимость имущества - 1 200 000 руб. ((1 500 000 руб. + 1 450 000 руб. + 1 400 000 руб. + 1 350 000 руб. + 1 300 000 руб. + 1 250 000 руб. + 1 200 000 руб. + 1 150 000 руб. + 1 100 000 руб. + 1 050 000 руб. + 1 000 000 руб. + 950 000 руб. + 900 000 руб.) / 13).

Налог на имущество за год - 26 400 руб. (1 200 000 руб. x 2,2%).

Налог, подлежащий уплате за год, - 4 124 руб. (26 400 руб. - 7 838 руб. - 7 425 руб. - 7 013 руб.).

Пример

Расчет среднегодовой стоимости основных средств организации, по которым амортизация в бухгалтерском учете не начисляется

В феврале некоммерческое образовательное учреждение «Бета» приобрело и поставило на баланс в качестве основного средства грузовой автомобиль вместимостью не более 0,5 т. Первоначальная стоимость автомобиля - 750 000 руб. Предположим, что иных ОС учреждение не имеет.

Для целей расчета налоговой базы по налогу на имущество учреждение ежемесячно, в соответствии со своей учетной политикой, отражает на забалансовом счете 010 сумму износа, исчисленного по нормам амортизации.

Ежемесячная сумма амортизации по данному основному средству составляет 15 625 руб. Сумма износа, отраженная по счету 010, приведена в таблице.

Дата	Первоначальная стоимость, руб.	Сумма износа, руб.
1 января	0	0
1 февраля	0	0
1 марта	750 000	0
1 апреля	750 000	15 625
1 мая	750 000	31 250
1 июня	750 000	46 875
1 июля	750 000	62 500
1 августа	750 000	78 125
1 сентября	750 000	93 750
1 октября	750 000	109 375
1 ноября	750 000	125 000
1 декабря	750 000	140 625
31 декабря	750 000	156 250

Необходимо определить стоимость данного основного средства, которая будет участвовать в расчете налоговой базы за год.

Решение

Разница между первоначальной стоимостью автомобиля (750 000 руб.) и суммой износа, исчисленной на каждую соответствующую дату, составит:

Дата	Разница, руб.
1 января	0
1 февраля	0
1 марта	750 000
1 апреля	734 375
1 мая	718 750
1 июня	703 125
1 июля	687 500
1 августа	671 875
1 сентября	656 250
1 октября	640 625
1 ноября	625 000
1 декабря	609 375
31 декабря	593 750

Указанные суммы будут включены в налоговую базу при ее расчете за год:

Среднегодовая стоимость = (0 руб. + 0 руб. + 750 000 руб. + 734 375 руб. + 718 750 руб. + 703 125 руб. + 687 500 руб. + 671 875 руб. + 656 250 руб. + 640 625 руб. + 625 000 руб. + 609 375 руб. + 593 750 руб.) / (12 мес. + 1 мес.) = 568 509,62 руб.

Если организация приобрела (реализовала) ОС в середине налогового периода, то налог на имущество определяется исходя из расчета за весь год.

При этом, при расчете среднегодовой стоимости имущества, приобретенного в течение года, его остаточная стоимость в месяце приобретения и во всех предыдущих месяцах налогового периода будет равна нулю. В месяце, следующем за месяцем приобретения, остаточная стоимость основного средства будет равна его первоначальной стоимости в силу того, что амортизация начинает начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия основного средства к учету (п. 21 ПБУ 6/01).

Пример

Организация «Альфа» в феврале приобрела и ввела в эксплуатацию ноутбук первоначальной стоимостью 50 000 руб. Амортизация по ноутбуку начисляется в сумме 1389 руб. в месяц. Остаточная стоимость ноутбука, принимаемая в расчет среднегодовой стоимости, составит:

- на 1 января - 0 руб.;
- на 1 февраля - 0 руб.;
- на 1 марта - 50 000 руб.;
- на 1 апреля - 48 611 руб. (50 000 руб. - 1389 руб.); ...
- на 1 декабря - 37 499 руб. (50 000 руб. - 1389 руб. x 9 мес.);
- на 31 декабря - 36 110 руб. (50 000 руб. - 1389 руб. x 10 мес.).

Если же основное средство выбывает в течение года, это не влияет на его остаточную стоимость на 1-е число месяца выбытия. Однако в месяцах, следующих за месяцем выбытия, остаточная стоимость выбывшего основного средства будет равна нулю.

Пример

Организация «Альфа» продала в январе основное средство. Его остаточная стоимость на 1 января этого же года составила 340 678 руб.

Остаточная стоимость данного основного средства, принимаемая для расчета среднегодовой стоимости имущества, составит:

- на 1 января - 340 678 руб.;
- на 1 февраля, 1 марта, ... 1 декабря и на 31 декабря - 0 руб.

Расчет авансового платежа и налога при наличии льготированного имущества

При наличии у организации льготного имущества, расчет производится в особом порядке.

Среднегодовая стоимость льготированных ОС рассчитывается отдельно в том же порядке, что и средняя стоимость имущества, подлежащего налогообложению.

Организации, имеющие льготное имущество, авансовые платежи начисляют по формуле:

Авансовый платеж по налогу на имущество за отчетный период = (Средняя стоимость имущества за отчетный период - Средняя стоимость льготированного имущества) X ставка / 4

Примечательно, что по каждой категории льгот среднегодовая стоимость соответствующего имущества рассчитывается отдельно. Это вызвано особенностями заполнения налоговой декларации по льготированному имуществу - по каждой льготе заполняется отдельный разд. 2 налоговой декларации.

Расчет средней (среднегодовой) стоимости имущества Расчет средней (среднегодовой) стоимости «льготного» имущества	Расчет сумм авансовых платежей и суммы налога, подлежащих уплате в бюджет
<p>Средняя стоимость имущества за I-й квартал (ССИ I кв.) = $\frac{СИ\ 01.01.17 + СИ01.02.17 + СИ01.03.17 + СИ01.04.17}{4}$</p> <p>Средняя стоимость льготного имущества за I-й квартал (ССЛИ I кв.) = $\frac{СЛИ\ 01.01.17 + СЛИ01.02.17 + СЛИ01.03.17 + СИ01.04.17}{4}$</p>	<p>АП I кв = (ССИ I кв. - ССЛИ I кв.) * 2,2% * 1/4</p>
<p>Средняя стоимость имущества за полугодие (ССИ полуг.) = $\frac{СИ\ 01.01.17 + СИ\ 01.02.17 + \dots + СИ\ 01.07.17}{7}$</p> <p>Средняя стоимость льготного имущества за полугодие (ССЛИ полуг.) = СЛИ $\frac{01.01.17 + СЛИ\ 01.02.17 + \dots + СЛИ\ 01.07.17}{7}$</p>	<p>АП II кв. = (ССИполуг - ССЛИполуг) * 2,2% * 1/4</p>
<p>Средняя стоимость имущества за 9 месяцев (ССИ 9мес.) = $\frac{СИ\ 01.01.17 + СИ\ 01.02.17 + \dots + СИ\ 01.10.17}{10}$</p>	<p>АП III кв. = (ССИ 9 мес. - ССЛИ 9 мес.) * 2,2% * 1/4</p>
<p>Средняя стоимость льготного имущества за 9 месяцев (ССЛИ 9мес.) = $\frac{СЛИ\ 01.01.17 + СЛИ\ 01.02.17 + \dots + СЛИ\ 01.10.17}{10}$</p>	
<p>Среднегодовая стоимость имущества (СГСИ) = $\frac{СИ\ 01.01.17 + СИ\ 01.02.17 + \dots + СИ\ 31.12.17}{12}$</p> <p>Среднегодовая стоимость льготного имущества (СГСЛИ) = $\frac{СЛИ\ 01.01.17 + СЛИ\ 01.02.17 + \dots + СЛИ\ 31.12.17}{12}$</p>	<p>$H = (СГСИ - СГСЛИ) * 2,2\% - АП\ I\ кв. - АП\ II\ кв. - АП\ III\ кв.$</p>

Кадастровая стоимость: порядок формирования налоговой базы, исчисления авансовых платежей и суммы налога за налоговый период

Налоговая база – кадастровая стоимость – формируется только по объектам недвижимости. К таким объектам недвижимости, например, могут относиться здания, строения, сооружения или помещения в них. Налог исходя из кадастровой стоимости недвижимости уплачивают все организации, независимо от применяемого режима налогообложения, если одновременно выполняются условия:

- объект принадлежит организации на праве собственности или хозяйственного ведения
- объект по правилам бухгалтерского учета учтен на балансе в составе основных средств (на счете 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные ценности»)
- объект включен в перечень объектов недвижимости, по которым налоговая база определяется как кадастровая стоимость. Этот перечень должен быть определен субъектом РФ (его уполномоченным органом), в котором находится объект недвижимости, и опубликован на официальном сайте субъекта РФ (его уполномоченного органа) не позднее 1 января текущего года
- кадастровая стоимость самого объекта или здания, в котором находится объект (помещение), определена по состоянию на 1 января текущего года. В том случае, если по состоянию на 1 января текущего года в перечне субъекта РФ недвижимого объекта нет или не определена его кадастровая стоимость, налог за этот год рассчитывается и уплачивается исходя из балансовой стоимости объекта.

Организации исчисляют налоговую базу по налогу на имущество по кадастровой стоимости по следующим видам недвижимого имущества (пп. 1, 2, 4 п. 1 ст. 378.2 НК РФ):

- административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них;
- нежилые помещения, назначение, разрешенное использование или наименование которых предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания или которые фактически используются для этих целей и иные объекты.

С 1 января 2017 г. назначение, разрешенное использование или наименование таких объектов определяется в соответствии с Единым государственным реестром недвижимости или документами технического учета (инвентаризации) (пп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ).

Налоговая база исходя из кадастровой стоимости объекта определяется с учетом особенностей. В том случае, если определена кадастровая стоимость самого объекта недвижимости, то такая стоимость по состоянию на 1 января будет формировать налоговую базу объекта. Если кадастровая стоимость помещения, находящегося в здании (по которому установлена кадастровая стоимость), не определена, то стоимость такого помещения, определяется по формуле (п. 6 ст. 378.2 НК РФ):

Налоговая база помещения, кадастровая стоимость которого не определена	=	Кадастровая стоимость здания (по состоянию на 1 января текущего года), в котором находится помещение	/	Общая площадь здания	X	Площадь помещения
------------------------------------------------------------------------	---	------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	----------------------	---	-------------------

Годовая сумма налога на имущество исходя из кадастровой стоимости рассчитывается как произведение налоговой базы (кадастровой стоимости) на ставку налога.

Если право собственности на объект недвижимости возникло или прекратилось в течение года, то сумма налога по такому объекту рассчитывается с учетом количества полных месяцев, в течение которых вы владели им в этом году.

За полный принимается месяц, в котором (п. 5 ст. 382 НК РФ):

зарегистрировано право собственности на объект, если это произошло до 15-го числа месяца включительно. Если же право собственности на объект зарегистрировано после 15-го числа, то этот месяц при расчете налога не учитывается;

зарегистрировано прекращение права собственности на объект, если это произошло после 15-го числа соответствующего месяца. Если же прекращение права собственности на объект зарегистрировано до 15-го числа включительно, то этот месяц при расчете налога не учитывается.

Сумма налога за неполный год рассчитывается по формуле:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Годовая сумма} \\ \text{налога на} \\ \text{имущество исходя} \\ \text{из кадастровой} \\ \text{стоимости при} \\ \text{владении объектом} \\ \text{недвижимости} \\ \text{неполный год} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Налоговая} \\ \text{база} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Ставка} \\ \text{налога} \\ \hline \end{array} / \begin{array}{|c|} \hline 12 \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Количество} \\ \text{полных} \\ \text{месяцев} \\ \text{владения} \\ \text{объектом} \\ \text{недвижи-} \\ \text{мости в} \\ \text{году} \\ \hline \end{array}$$

По итогам года налог, подлежащий уплате в бюджет, рассчитывается по формуле:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Сумма налога} \\ \text{на имущество к уплате} \\ \text{за год} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Годовая сумма налога} \\ \text{на имущество исходя} \\ \text{из кадастровой стоимости} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{Сумма исчисленных} \\ \text{в течение года авансовых} \\ \text{платежей по налогу} \\ \hline \end{array}$$

Авансовые платежи исходя из кадастровой стоимости уплачиваются только в том случае, если в законе субъекта эта обязанность установлена.

Сумма авансового платежа, подлежащего уплате за I, II и III кварталы, рассчитывается одинаково по формуле (пп. 1 п. 12 ст. 378.2 НК РФ):

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Авансовый платеж по налогу на имущество исходя из кадастровой стоимости} \\ \hline \end{array} = \text{Налоговая (кадастровая стоимость) база} * 1/4 * \text{Ставка}$$

Сумма авансового платежа за неполный отчетный период рассчитывается по формуле:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Авансовый платеж} \\ \text{по налогу на иму-} \\ \text{щество исходя из} \\ \text{кадастровой стои-} \\ \text{мости при вла-} \\ \text{дении объектом не-} \\ \text{движимости непол-} \\ \text{ный отчетный} \\ \text{период} \\ \hline \end{array} = \frac{\begin{array}{|c|} \hline \text{Налоговая} \\ \text{база} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Ставка} \\ \text{налога} \\ \hline \end{array}}{\begin{array}{|c|} \hline 4 \\ \hline \end{array}} \times \frac{\begin{array}{|c|} \hline \text{Количество полных} \\ \text{месяцев владения} \\ \text{объектом недвижи-} \\ \text{мости в отчетном} \\ \text{периоде} \\ \hline \end{array}}{\begin{array}{|c|} \hline 3 \\ \hline \end{array}}$$

Пример

Организация ООО «Гранд» является собственником нежилого помещения площадью 30 кв. м, расположенного в торгово-развлекательном центре (ТРЦ). ТРЦ включен в Перечень объектов недвижимости, налоговая база по которым определяется исходя из их кадастровой стоимости. Общая площадь ТРЦ составляет 3 000 кв. м, его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января -100 000 000 руб. Налоговая база за налоговый период для помещения, принадлежащего ООО «Гранд», составит 1 000 000 руб. (30 кв. м / 3 000 кв. м x 100 000 000 руб.).

Льготы по налогу на имущество организаций

По налогу на имущество предусмотрены два вида льгот: от налога на имущество может быть освобождена как сама организация, так и ее отдельное имущество.

Налоговые льготы перечислены в ст. 381 НК РФ. В частности, от налога на имущество освобождено движимое имущество, относящееся в соответствии с Классификацией ОС, действовавшей на момент принятия имущества к учету, к амортизационным группам с третьей по десятую и принятое на учет с 01.01.2013. Исключением является движимое имущество, полученное в результате реорганизации или ликвидации организаций, а также от взаимозависимого лица (п. 25 ст. 381 НК РФ).

Кроме того, в законе субъекта могут быть установлены дополнительные льготы и основания для их использования. Например, в Москве субъекты малого предпринимательства при соблюдении определенных условий в пониженном размере платят налог, исчисленный из кадастровой стоимости (ч. 1 ст. 4.1 Закона г. Москвы № 64).

Федеральным законодательством установлены, в частности следующие льготы:

Категория налогоплательщиков	Цель использования имущества
Организации и учреждения уголовно-исполнительной системы (п. 1 ст. 381 НК РФ)	Для осуществления возложенных на них функций
Религиозные организации (п. 2 ст. 381 НК РФ)	Для осуществления религиозной деятельности
Общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80% (абз. 1 п. 3 ст. 381 НК РФ)	Для осуществления уставной деятельности этих организаций
Организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25% (абз. 2 п. 3 ст. 381 НК РФ)	Для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по Перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 18.02.2004 № 90), работ и услуг (кроме брокерских и иных посреднических услуг)

Учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общероссийские общественные организации инвалидов (абз. 3 п. 3 ст. 381 НК РФ)	Для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям
Организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции (п. 4 ст. 381 НК РФ)	Для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями

Организации освобождены от налогообложения в отношении особого вида имущества:

- федеральных автомобильных дорог общего пользования и сооружений, которые являются их неотъемлемой частью (п. 11 ст. 381 НК РФ),
- вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность (п. 21 ст. 381 НК РФ).

Налоговые ставки. Налоговый и отчетный периоды

Налоговые ставки устанавливаются НК РФ и законами субъектов РФ. Однако если законами субъектов РФ налоговые ставки не определены, то применяются ставки, установленные НК РФ (п. 4 ст. 380 НК РФ).

Налоговая ставка исходя из балансовой стоимости устанавливается законом субъекта РФ и не может превышать 2,2%. Субъекты РФ могут ее только снижать (п. 1 ст. 380 НК РФ). Например, на территории г. Москвы и Московской области установлена ставка 2,2%.

Налоговая ставка исходя из кадастровой стоимости устанавливается законом субъекта РФ и не может превышать 2%. Максимальный размер ставок в переходный период:

Год	В г. Москве	В других субъектах РФ
2014	1,5%	1,0%
2015	1,7%	1,5%
2016	2,0%	2,0%
Последующие годы	2,0%	2,0%

Налоговый период по налогу на имущество организаций

Налоговым периодом по налогу на имущество организаций признается календарный год (п. 1 ст. 379 НК РФ). По его окончании определяется налоговая база за истекший год и исчисляется сумма налога к уплате в бюджет (п. 1 ст. 55 НК РФ).

По итогам налогового периода налогоплательщики должны подать налоговую декларацию (п. 1 ст. 386 НК РФ).

Отчетный период по налогу на имущество организаций

Налоговый период может состоять из отчетных периодов. Законодательные (представительные) органы субъектов РФ в законе о налоге устанавливают и определяют отчетные периоды (п. 3 ст. 379 НК РФ). Если в региональном законе о налоге на имущество установлено, что отчетных периодов нет, то все налогоплательщики данного субъекта РФ уплачивают налог только по итогам налогового периода.

Отчетными периодами по налогу на имущество признаются (п. 2 ст. 379 НК РФ):

- для налогоплательщиков, исчисляющих налог исходя из среднегодовой стоимости: I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (с учетом положений п. 1 ст. 375 НК РФ);
- для налогоплательщиков, исчисляющих налог исходя из кадастровой стоимости: I квартал, II квартал и III квартал календарного года.

Для вновь созданных организаций

По общему правилу для вновь созданных организаций налоговым периодом является (п. п. 1, 2 ст. 55 НК РФ):

- период со дня создания организации (дня ее государственной регистрации) и до конца этого календарного года, если организация создана до 1 декабря;
- период со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания, если организация создана в период с 1 по 31 декабря.

Для таких организаций существуют особенности расчета налоговой базы (базы для расчета авансовых платежей). Так, при определении среднегодовой стоимости имущества необходимо принимать во внимание период с самого начала календарного года и до его окончания. А среднюю стоимость имущества за отчетный период рассчитывают исходя из количества месяцев с начала календарного года до конца отчетного периода (квартала, полугодия, 9 месяцев). Таким образом, исчислять налоговую базу за год нужно исходя из 12 месяцев, за отчетный период - исходя из 3 месяцев, 6 месяцев, 9 месяцев соответствующего периода, а не из количества месяцев, фактически прошедших за период работы организации.

Для организаций, созданных в декабре, налоговым является период с даты их создания до конца следующего года (п. 2 ст. 55 НК РФ). Однако согласно разъяснениям контролирующих органов, этим организациям необходимо рассчитать налоговую базу и сдать декларацию по налогу на имущество за тот год, в котором они были созданы. Причем база рассчитывается исходя из 12 месяцев данного календарного года. А в тех месяцах, когда организация еще не существовала, налоговая база равна нулю (Письма МФ РФ от 30.12.2004 № 03-06-01-02/26, ФНС РФ от 17.02.2005 № ГИ-6-21/136@).

Эта позиция основана на том, что в противном случае налогоплательщик не сможет заполнить налоговую декларацию за период с 1 декабря одного года по 31 декабря следующего года. Ведь в разд. 2 налоговой декларации по налогу на имущество организаций надо указать остаточную стоимость основных средств на первое число каждого месяца года (1 января, 1 февраля, ... 1 декабря) и на 31 декабря того же года.

Порядок уплаты авансовых платежей и налога на имущество организаций

Налог на имущество и авансовые платежи по нему уплачиваются:

Вид имущества	Балансодержатель имущества	Куда уплачивается налог (авансовый платеж)
Движимое имущество на территории РФ	Организация	По месту нахождения организации (п. 3 ст. 383 НК РФ)
	Обособленное подразделение с отдельным балансом	По месту нахождения данного подразделения (п. 3 ст. 383, ст. 384 НК РФ)
Недвижимое имущество на территории РФ	Организация	По месту нахождения недвижимости (п. 3 ст. 383, ст. 385 НК РФ)
	Обособленное подразделение с отдельным балансом	
Имущество (движимое и недвижимое), которое находится: - за границей; - в территориальном море; - на континентальном шельфе; - в исключительной экономической зоне РФ	Организация	По месту нахождения организации (п. 3 ст. 383, абз. 2 п. 1 ст. 386 НК РФ)
	Обособленное подразделение с отдельным балансом	

Порядок уплаты налога на имущество:

- по недвижимости налог (авансовые платежи), исчисленный исходя как из балансовой, так и из кадастровой стоимости, уплачивается по месту нахождения имущества (п. 1 ст. 376, ст. 385 НК РФ).

по движимому имуществу налог уплачивается по месту нахождения организации.

Для организаций, которые имеют обособленные подразделения, установлен специальный порядок уплаты налога:

по недвижимости налог на имущество, исчисленный как из балансовой, так и из кадастровой стоимости, всегда уплачивается по месту нахождения недвижимости

по движимому имуществу порядок уплаты налога зависит от того, выделено ли обособленное подразделение (ОП), у которого находится это имущество, на отдельный баланс.

o ОП выделено на отдельный баланс.

По месту нахождения ОП уплачивается налог на имущество по объектам, которые числятся на балансе этого ОП и облагаются налогом на имущество исходя из балансовой стоимости.

о ОП не выделено на отдельный баланс

По объектам, облагаемым налогом исходя из балансовой стоимости, переданным этому ОП, налог уплачивается:

- если объекты числятся на балансе другого ОП - по месту нахождения ОП-балансодержателя; - если объекты числятся на балансе организации - по месту нахождения самой организации.

Декларация и расчеты авансовых платежей по налогу на имущество представляются в налоговую по месту уплаты налога.

Налоговая отчетность. Правила заполнения декларации по налогу на имущество организаций

Порядок представления декларации:

Куда представляется декларация	В каких случаях представляется декларация	Основание
По месту нахождения российской организации	1. Движимое имущество учитывается на балансе головной организации. При этом место нахождения движимого имущества значения не имеет. В частности, это движимое имущество может быть расположено: - по месту нахождения обособленного подразделения, которое не выделено на отдельный баланс; - по месту нахождения обособленного подразделения, которое выделено на отдельный баланс (однако данное движимое имущество на его балансе не учтено)	абз. 1 п. 1 ст. 386 НК РФ
	2. Недвижимое имущество учитывается на балансе организации и расположено по месту ее нахождения	абз. 1 п. 1 ст. 386 НК РФ
	3. Имущество (движимое и недвижимое) учитывается на балансе организации и расположено в территориальном море РФ, на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ и (или) за пределами территории РФ	абз. 2 п. 1 ст. 386 НК РФ
По месту постановки на учет постоянного представительства иностранной организации	1. Имущество постоянного представительства расположено в месте нахождения постоянного представительства	п. 5 ст. 383 НК РФ
	2. Имущество постоянного представительства расположено в территориальном море РФ, на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ	абз. 2 п. 1 ст. 386 НК РФ
По месту нахождения каждого обособленного подразделения российской организации, имеющего отдельный баланс	1. Движимое имущество учитывается на отдельном балансе обособленного подразделения (место нахождения имущества значения не имеет)	абз. 1 п. 1 ст. 386 НК РФ

	2. Недвижимое имущество учитывается на отдельном балансе обособленного подразделения и расположено в месте его нахождения	
По месту нахождения каждого объекта недвижимости	1. Объект недвижимости учитывается на балансе организации и расположен вне места ее нахождения	абз. 1 п. 1 ст. 386 НК РФ
	2. Объект недвижимости учитывается на отдельном балансе обособленного подразделения и расположен вне места его нахождения	
	3. Объект недвижимости принадлежит иностранной организации, не имеющей постоянного представительства в РФ, либо не относится к деятельности постоянного представительства в РФ и расположен на территории РФ	

Сроки представления отчетности по налогу на имущество организаций:

Налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу на имущество представляются в срок не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Иностранная организация (иностранная структура без образования юридического лица), имеющая недвижимое имущество на праве собственности, признаваемое объектом налогообложения одновременно с представлением налоговой декларации представляет сведения об участниках этой иностранной организации (учредителях иностранной структуры без образования юридического лица) по состоянию на 31 декабря соответствующего налогового периода, включая раскрытие порядка косвенного участия (при его наличии) физического лица или публичной компании, в случае, если доля их прямого и (или) косвенного участия в иностранной организации (структуре без образования юридического лица) превышает 5 процентов.

Форма декларации

За налоговый период 2016 года организации отчитываются по форме декларации, утвержденной Приказом ФНС РФ от 24.11.2011 № ММВ-7-11/895 «Об утверждении форм и форматов представления в электронном виде налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций и порядков их заполнения» (вместе с «Порядком заполнения налоговой декларации по налогу на имущество организаций», «Порядком заполнения налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций»).

За 2017 год организации представляют декларацию по новой форме, утвержденной Приказом ФНС РФ от 31.03.2017 № ММВ-7-21/271@ «Об утверждении форм и форматов представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций в электронной форме и порядков их заполнения».

Однако несмотря на то, что новая форма заполняется налогоплательщиками только по окончании налогового периода 2017 г., налоговые органы выпустили информационное сообщение, в котором рекомендовали применять новую форму при составлении расчета за отчетный период по авансовым платежам (см. «Информация ФНС России «О новых формах налоговой отчетности по налогу на имущество организаций»). Отмечено, в частности, что приказ подлежит применению начиная с представления налоговой декларации за налоговый период 2017 года. За отчетные периоды 2017 года налогоплательщики вправе представить расчеты авансовых платежей по налогу на имущество организаций по обновленной форме. Поскольку новые формы отчетности предусматривают возможность ее составления с учетом изменений в налоговом

законодательстве (в том числе возможность применения новых кодов видов налогооблагаемого и льготированного имущества, понижающего коэффициента Кжд) налоговые органы считают возможным применение налогоплательщиками обновленных форм расчетов авансовых платежей по налогу в течение 2017 года.

Отчетность за налоговый период

Общий состав декларации:

- Титульный лист;
- Раздел 1 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет»;
- Раздел 2 «Определение налоговой базы и исчисление суммы налога в отношении подлежащего налогообложению имущества российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства»;
- Раздел 2.1 «Информация об объектах недвижимого имущества, облагаемых налогом по среднегодовой стоимости»;
- Раздел 3 «Исчисление суммы налога за налоговый период по объекту недвижимого имущества, налоговая база в отношении которого определяется как кадастровая стоимость».

Состав декларации по группам налогоплательщиков:

Плательщики	Состав представляемой декларации
Российские организации	Титульный лист
Иностранные организации, имеющие постоянные представительства на территории РФ	Раздел 1 Раздел 2
	Раздел 2.1 Раздел 3
Иностранные организации, которые не имеют постоянного представительства в России, но владеют недвижимым имуществом на территории РФ	Титульный лист Раздел 1 Раздел 3

Коды для заполнения декларации приведены в разделе «I. Приложения».

Порядок заполнения разделов декларации:

1. **Раздел 1** Декларации заполняется в отношении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по месту нахождения организации (месту осуществления деятельности иностранной организации через постоянное представительство), месту нахождения обособленного подразделения российской организации, имеющего отдельный баланс, месту нахождения недвижимого имущества.

2. **Раздел 2** Декларации заполняется российскими организациями и иностранными организациями, осуществляющими деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства. Раздел 2 Декларации заполняется отдельно:

- в отношении имущества, подлежащего налогообложению по месту нахождения организации (осуществления деятельности иностранной организации через постоянное представительство);
- в отношении имущества каждого обособленного подразделения российской организации, имеющего отдельный баланс;
- в отношении недвижимого имущества, находящегося вне места нахождения российской организации и обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс;
- в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам;
- в отношении имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения в соответствии с Федеральным законом от 31 марта 1999 года № 69-ФЗ «О газоснабжении в Российской Федерации»;
- в отношении каждого объекта недвижимого имущества, имеющего место фактического нахождения на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации);
- в отношении имущества, принадлежащего российской организации и расположенного на территории другого государства, в отношении которого суммы налога фактически уплачены за пределами Российской Федерации в соответствии с законодательством другого государства;

- в отношении льготированного по конкретной налоговой льготе (за исключением налоговых льгот в виде уменьшения всей суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, и налоговой льготы, установленной в виде понижения налоговой ставки) имущества;
- в отношении имущества резидента Особой экономической зоны в Калининградской области, созданного или приобретенного при реализации инвестиционного проекта в соответствии с Федеральным законом от 10.01.2006 № 16-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации»;
- в отношении железнодорожных путей общего пользования, а также сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью;
- в отношении магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов;
- в отношении объектов магистральных газопроводов, объектов газодобычи, объектов производства и хранения гелия; объектов, предусмотренных техническими проектами разработки месторождений полезных ископаемых и иной проектной документацией на выполнение работ, связанных с использованием участками недр, или проектной документацией объектов капитального строительства, и необходимых для обеспечения функционирования объектов недвижимого имущества магистральных газопроводов, объектов газодобычи, объектов производства и хранения гелия, при условии одновременного выполнения для таких объектов следующих требований:
 - объекты впервые введены в эксплуатацию в налоговые периоды начиная с 1 января 2015 года;
 - объекты расположены полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской или Амурской области;
 - объекты принадлежат в течение всего налогового периода на праве собственности организациям, указанным в подпункте 1 пункта 5 статьи 342.4 Кодекса.

3. **Раздел 2.1** Декларации заполняется российскими и иностранными организациями в отношении объектов недвижимого имущества, налоговой базой в отношении которых признается среднегодовая стоимость, сумма налога в отношении которых исчисляется в Разделе 2 Декларации.

Раздел 3 Декларации заполняется:

- российскими и иностранными организациями в отношении объектов недвижимого имущества, налоговой базой в отношении которых признается кадастровая стоимость;
- иностранными организациями в отношении объектов недвижимого имущества организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства;
- иностранными организациями в отношении объектов недвижимого имущества, не относящихся к деятельности иностранных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства.

Расчет за отчетный период

Общий состав Расчета:

- Титульный лист;
- Раздел 1 «Сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика»
- Раздел 2 «Исчисление суммы авансового платежа по налогу в отношении подлежащего налогообложению имущества российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства»
- Раздел 2.1 «Информация об объектах недвижимого имущества, облагаемых налогом по среднегодовой стоимости»
- Раздел 3 «Исчисление суммы авансового платежа по налогу за отчетный период по объекту недвижимого имущества, налоговая база в отношении которого определяется как кадастровая стоимость»

Состав Расчета по группам налогоплательщиков:

Плательщики	Состав представляемого Расчета
Российские организации	Титульный лист
Иностранные организации, имеющие постоянные представительства на территории РФ	Раздел 1 Раздел 2 Раздел 2.1 Раздел 3

Иностранные организации, которые не имеют постоянного представительства в России, но владеют недвижимым имуществом на территории РФ	Титульный лист Раздел 1 Раздел 3
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------

Коды для заполнения Расчета приведены в разделе «II. Приложения».

Порядок заполнения расчета:

1. Раздел 1 Расчета заполняется в отношении суммы авансового платежа по налогу, подлежащей уплате по месту нахождения организации (месту постановки постоянного представительства иностранной организации на учет в налоговом органе), месту нахождения обособленного подразделения российской организации, имеющего отдельный баланс, месту нахождения недвижимого имущества.

2. Раздел 2 Расчета заполняется отдельно:

в отношении имущества, подлежащего налогообложению по месту нахождения организации (осуществления деятельности иностранной организации через постоянное представительство);

в отношении имущества каждого обособленного подразделения российской организации, имеющего отдельный баланс;

в отношении недвижимого имущества, находящегося вне места нахождения российской организации и обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс;

в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам;

в отношении имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения в соответствии с Федеральным законом от 31 марта 1999 года № 69-ФЗ «О газоснабжении в Российской Федерации»;

в отношении каждого объекта недвижимого имущества, имеющего место фактического нахождения на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации);

в отношении льготированного по конкретной налоговой льготе (за исключением налоговых льгот в виде уменьшения всей суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, и налоговой льготы, установленной в виде понижения налоговой ставки) имущества;

в отношении имущества резидента Особой экономической зоны в Калининградской области, созданного или приобретенного при реализации инвестиционного проекта в соответствии с Федеральным законом от 10.01.2006 № 16-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации»;

в отношении железнодорожных путей общего пользования и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью;

в отношении магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов;

в отношении объектов магистральных газопроводов, объектов газодобычи, объектов производства и хранения гелия; объектов, предусмотренных техническими проектами разработки месторождений полезных ископаемых и иной проектной документацией на выполнение работ, связанных с использованием участками недр, или проектной документацией объектов капитального строительства, и необходимых для обеспечения функционирования объектов недвижимого имущества магистральных газопроводов, объектов газодобычи, объектов производства и хранения гелия, при условии одновременного выполнения для таких объектов следующих требований:

объекты впервые введены в эксплуатацию в налоговые периоды начиная с 1 января 2015 года;

объекты расположены полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской или Амурской области;

объекты принадлежат в течение всего налогового периода на праве собственности организациям, указанным в подпункте 1 пункта 5 статьи 342.4 Кодекса.

3. Раздел 2.1 Расчета заполняется российскими и иностранными организациями в отношении объектов недвижимого имущества, налоговой базой в отношении которых признается среднегодовая стоимость, сумма авансового платежа по налогу в отношении которых исчисляется в Разделе 2 Расчета.

4. Раздел 3 Расчета заполняется:

российскими и иностранными организациями в отношении объектов недвижимого имущества, налоговой базой в отношении которых признается кадастровая стоимость;

иностранными организациями в отношении объектов недвижимого имущества организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства;

иностранными организациями в отношении объектов недвижимого имущества, не относящихся к деятельности иностранных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства.

Практические примеры по налогу на имущество организаций

Пример. Организация имеет в собственности легковой автомобиль, а также здание магазина и складской ангар. Эти объекты расположены по месту нахождения организации в одном субъекте РФ.

Здание магазина по состоянию на 1 января 2017 г. включено в перечень объектов, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость. Его кадастровая стоимость на эту дату составляет 20 млн руб. Остаточная стоимость здания по состоянию на 31 декабря 2017 г. - 12,5 млн руб.

Складской ангар в указанный перечень не включен, поэтому налоговая база по нему определяется в общем порядке исходя из среднегодовой стоимости.

Автомобиль был принят на учет до 1 января 2013 г., следовательно, он является объектом обложения налогом на имущество организаций. Налоговая база по нему определяется исходя из среднегодовой стоимости.

Остаточная стоимость автомобиля и складского ангара представлена в таблице.

Остаточная стоимость, руб.:

По состоянию на:	Автомобиль	Складской ангар
01.01.2017	800 000	1 189 000
01.02. 2017	787 000	1 178 000
01.03. 2017	774 000	1 167 000
01.04. 2017	761 000	1 156 000
01.05. 2017	748 000	1 145 000
01.06. 2017	735 000	1 134 000
01.07. 2017	722 000	1 123 000
01.08. 2017	709 000	1 112 000
01.09. 2017	696 000	1 101 000
01.10. 2017	683 000	1 090 000
01.11. 2017	670 000	1 079 000
01.12. 2017	657 000	1 068 000
31.12. 2017	644 000	1 057 000

Сумма авансового платежа по имуществу, в отношении которого налог определяется исходя из среднегодовой стоимости, указанная в налоговом расчете по авансовому платежу в строке 180 раздела 2, составляет по итогам:

I квартала 2017 г. - 10 742 руб.;

полугодия 2017 г. - 10 544 руб.;

9 месяцев 2017 г. - 10 346 руб.

Сумма авансового платежа по имуществу, в отношении которого налог определяется исходя из кадастровой стоимости, указанная по строке 090 раздела 3 расчета по авансовому платежу, по итогам I квартала, полугодия и 9 месяцев 2017 г. равна 45 000 руб.

Льгот по налогу на имущество организация не имеет. Ставка налога на имущество - 2,2%, а в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость, - 0,9%.

Раздел 2

В данном разделе определяется налоговая база исходя из среднегодовой стоимости имущества. Остаточная стоимость основных средств по состоянию на 1-е число каждого месяца года отражается по строкам 020 - 130, а остаточная стоимость на последнее число последнего месяца года - по строке 140. По каждой из этих строк в графе 3 показывается остаточная стоимость основных средств, признаваемых объектом налогообложения, а в графе 4 - стоимость льготированного имущества. Поскольку льгот у компании нет, графа 4 останется пустой, а в графе 3 строк 020 - 140 будут указаны следующие значения:

- строка 020 - 1 989 000 руб. (800 000 руб. + 1 189 000 руб.);
- строка 030 - 1 965 000 руб. (787 000 руб. + 1 178 000 руб.);
- строка 040 - 1 941 000 руб. (774 000 руб. + 1 167 000 руб.);
- строка 050 - 1 917 000 руб. (761 000 руб. + 1 156 000 руб.);
- строка 060 - 1 893 000 руб. (748 000 руб. + 1 145 000 руб.);
- строка 070 - 1 869 000 руб. (735 000 руб. + 1 134 000 руб.);
- строка 080 - 1 845 000 руб. (722 000 руб. + 1 123 000 руб.);
- строка 090 - 1 821 000 руб. (709 000 руб. + 1 112 000 руб.);
- строка 100 - 1 797 000 руб. (696 000 руб. + 1 101 000 руб.);
- строка 110 - 1 773 000 руб. (683 000 руб. + 1 090 000 руб.);
- строка 120 - 1 749 000 руб. (670 000 руб. + 1 079 000 руб.);
- строка 130 - 1 725 000 руб. (657 000 руб. + 1 068 000 руб.);
- строка 140 - 1 701 000 руб. (644 000 руб. + 1 057 000 руб.).

Строка 141 является справочной. В ней записывается остаточная стоимость недвижимого имущества по состоянию на 31 декабря 2017 г.

В рассматриваемом случае значение в этой строке будет равно 1 057 000 руб. (остаточная стоимость складского ангара).

Среднегодовая стоимость имущества за налоговый период указывается в строке 150.

В соответствии с п. 4 ст. 376 НК РФ она определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества (без учета имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость) на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на количество месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Следовательно, необходимо сложить значения строк 020 - 140 и разделить полученную величину на 13:
(1 989 000 руб. + 1 965 000 руб. + 1 941 000 руб. + 1 917 000 руб. + 1 893 000 руб. + 1 869 000 руб. + 1 845 000 руб. + 1 821 000 руб. + 1 797 000 руб. + 1 773 000 руб. + 1 749 000 руб. + 1 725 000 руб. + 1 701 000 руб.) : 13 = 1 845 000 руб.

Строки 160, 170 и 180 предусмотрены для отражения в них кода налоговой льготы, среднегодовой стоимости не облагаемого налогом имущества и доли балансовой стоимости объекта недвижимости на территории соответствующего субъекта РФ. Поскольку у организации в нашем примере нет льготированного имущества и вся принадлежащая ей недвижимость расположена на территории одного субъекта РФ, строки 160, 170, 180 остаются пустыми.

В строке 190 определяется налоговая база. Формула для ее расчета зависит от кода вида имущества, указываемого по строке 001 раздела 2.

Если, все имущество организации расположено в РФ на территории одного субъекта, организация не является резидентом особой экономической зоны в Калининградской области, у нее нет имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения, железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов и линий электропередачи, по строке 001 раздела 2 указывается код «3». В этом случае налоговая база исчисляется как разность значений строк 150 и 170.

В примере строка 170 пустая, поэтому значение по строке 190 будет равно значению по строке 150: 1 845 000 руб. = 1 845 000 руб. - 0 руб.

Строка 200 предусмотрена для кода налоговой льготы, установленной в виде пониженной налоговой ставки. В нашем случае она останется пустой, поскольку компания льготные ставки не использует.

По строке 210 указывается ставка налога - 2,2%.

Сумма налога за налоговый период отражается в строке 220. Она рассчитывается как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период (п. 1 ст. 382 НК РФ). Следовательно, значение строки 210 нужно умножить на показатель строки 190:

$$1\,845\,000 \text{ руб.} \times 2,2\% = 40\,590 \text{ руб.}$$

В строке 230 записывается сумма авансовых платежей, исчисленных по окончании отчетных периодов (I квартал, полугодие, 9 месяцев). Данные значения указываются из соответствующих налоговых расчетов по авансовому платежу по налогу на имущество организаций (из строки 180 раздела 2).

В примере эта величина составит:

$$31\,632 \text{ руб.} = (10\,742 \text{ руб.} + 10\,544 \text{ руб.} + 10\,346 \text{ руб.}).$$

По строкам 240, 250 и 260 показываются код и сумма налоговой льготы, уменьшающей сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, и сумма налога, уплаченная за пределами РФ. Поскольку у организации нет льгот и налог за пределами РФ она не уплачивала, эти строки останутся пустыми.

По строке 270 отражается остаточная стоимость основных средств по состоянию на 31 декабря налогового периода. В нашем случае значение по этой строке будет равно сумме остаточных стоимостей на 31 декабря 2015 г. автомобиля, складского ангара и здания магазина:

14 201 000 руб. = 644 000 руб. + 1 057 000 руб. + 12 500 000 руб.

Раздел 2.1 – информационный. В нем отражается информация об объектах недвижимого имущества, облагаемых налогом по среднегодовой стоимости.

По коду строки 010 указывается кадастровый номер. По коду строки 040 – код ОКОФ, по строке 050 – остаточная стоимость основных средств на 31.12. – 1 057 000.

Раздел 3

Этот раздел заполняется по объектам недвижимого имущества, налоговой базой в отношении которых признается кадастровая стоимость.

Обратите внимание, что в разделе показывается расчет налога по одному объекту недвижимости. Следовательно, разделов 3 декларации будет столько, сколько у организации имеется объектов недвижимости, по которым налог считается исходя из кадастровой стоимости.

В рассматриваемом примере такой объект у организации один - здание магазина, поэтому раздел 3 декларации тоже будет только один.

В строке 014 организация отразит кадастровый номер здания магазина, а в строке 020 его кадастровую стоимость на 1 января 2014 г. - 20 000 000 руб.

Строка 025 предусмотрена для отражения кадастровой стоимости, не облагаемой налогом. В нашем случае она останется пустой, так как налогом облагается вся кадастровая стоимость здания магазина.

Строки 030, 035 предназначены для указания инвентаризационной стоимости недвижимости. Их заполняют только иностранные организации, поэтому в нашем примере в них будут прочерки.

В строках 040 и 070 проставляются коды налоговых льгот. Поскольку у организации льгот нет, эти строки будут пустыми.

Строка 050 заполняется, когда объект недвижимости имеет фактическое место нахождения на территориях разных субъектов РФ либо на территории субъекта РФ и в территориальном море РФ (на континентальном шельфе РФ или в исключительной экономической зоне РФ). Поскольку все недвижимое имущество организации расположено на территории одного субъекта РФ, эта строка остается пустой.

По строке 060 отражается налоговая база. Она представляет собой разность значений строк 020 и 025. Поскольку строка 025 пустая, значение по строке 060 будет равно значению по строке 020, т.е. 20 000 000 руб.

В строке 080 указывается налоговая ставка. В нашем случае это 0,9%.

Сумма налога за налоговый период, отражаемая по строке 100, представляет собой произведение значений строк 060 и 080, деленное на 100:

180 000 руб. = 20 000 000 руб. x 0,9% : 100.

Сумма авансовых платежей, исчисленная за отчетные периоды, которую нужно указать по строке 110, представляет собой сумму строк 090 раздела 3 налоговых расчетов по авансовому платежу за отчетные периоды 2014 г.:

135 000 руб. = 45 000 руб. + 45 000 руб. + 45 000 руб.

Строки 120 и 130 останутся незаполненными, поскольку у организации нет льгот.

Раздел 1

В этом разделе показывается сумма налога, подлежащая уплате в бюджет.

Он состоит из нескольких блоков строк 010 - 040. Поскольку налог на имущество организация уплачивает в одном месте (по месту своего местонахождения), она заполнит только один блок этих строк, а остальные будут пустыми (в них ставится прочерк).

В строке 010 организация отразит код ОКТМО, а по строке 020 - код бюджетной классификации. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, показывается по строке 030. Она представляет собой разницу между суммой налога, исчисленного за налоговый период, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

(строка 220 разд. 2 - строка 230 разд. 2) + (строка 100 разд. 3 - строка 110 разд. 3).

Подставив в нее соответствующие значения, получим:

53 958 руб. = (40 590 руб. - 31 632 руб.) + (180 000 руб. - 135 000 руб.).

По строке 040 указывается сумма налога, исчисленная к уменьшению по итогам налогового периода.

В нашем случае эта строка не заполняется, поскольку значение строки 030 положительно.

Транспортный налог

Налогоплательщики транспортного налога. Объект налогообложения

Налогоплательщики

Плательщиками транспортного налога признаются – организации (и физические лица), на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения согласно ст.358 НК РФ (ст.357 НК РФ). Таким образом, общим критерием отнесения лиц к плательщикам транспортного налога является факт регистрации на лиц транспортных средств, а не физического использования этими лицами транспортных средств. Организации, применяющие специальные налоговые режимы, платят транспортный налог в общеустановленном порядке. Имеются некоторые особенности уплаты транспортного налога инвесторами, применяющими систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26.4 НК РФ).

Плательщики транспортного налога подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения транспортных средств, особенности определения которого предусмотрены ст.83 НК РФ. Так, местом нахождения водных и воздушных транспортных средств является место нахождения организации (место государственной регистрации), на которую зарегистрированы транспортные средства, а для физического лица - место жительства физического лица, где это физическое лицо постоянно или преимущественно проживает (зарегистрировано). Местом нахождения наземных транспортных средств (автомобильных транспортных средств и другой самоходной техники) для налогообложения транспортным налогом является место государственной регистрации транспортных средств (или временной регистрации транспортных средств по месту пребывания на территории соответствующего субъекта Российской Федерации).

Плательщиками транспортного налога в отношении водных судов признаются следующие лица:

в отношении судна, зарегистрированного в Государственном судовом реестре Российской Федерации или судовой книге, - собственник судна или лицо, владеющее судном на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (в отношении транспортных средств, находящихся в государственной или муниципальной собственности);

в отношении судна, зарегистрированного в бербоут-чартерном реестре (реестре арендованных иностранных судов), - фрахтователь судна.

Плательщиками транспортного налога в отношении воздушных судов признаются эксплуатанты. -лица, имеющие воздушное судно на праве собственности, на условиях аренды или на ином законном основании, использующие указанное воздушное судно для полетов и имеющие сертификат (свидетельство) эксплуатанта.

Воздушные суда, являющиеся государственной собственностью и не зарегистрированные за организациями, не облагаются транспортным налогом.

По автомобилю, зарегистрированному на обособленное подразделение, транспортный налог уплачивается по месту нахождения ОП.

При лизинге транспортный налог платит лизингополучатель либо лизингодатель - в зависимости от того, на кого из них зарегистрирован автомобиль.

В случае угона автомобиля, налогоплательщики транспортного налога представляют оригинал справки об угоне из полиции. В этом случае транспортный налог на время розыска автомобиля не уплачивается.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения признаются транспортные средства (п.1 ст. 358 НК РФ). Критерием отнесения транспортных средств к объектам налогообложения транспортным налогом является их обязательная государственная регистрация в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Все транспортные средства, являющиеся объектом обложения, делятся на три группы (ст. 359 НК РФ).

В первую группу, наиболее объемную, включаются:

- легковые и грузовые автомобили, мотоциклы и мотороллеры, автобусы и другие транспортные средства, имеющие двигатели,
- самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, снегоходы, мотосани, водные суда (катера, моторные лодки, яхты и другие парусно - моторные суда, гидроциклы и другие водные суда, имеющие двигатели),
- воздушные суда (самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели). **Ко второй группе** транспортных средств относятся водные буксируемые суда, для которых рассчитывается валовая вместимость.

В третью группу входят все остальные транспортные средства, не имеющие двигателей и не относящиеся ко второй группе. Например, это плавучие краны, плавучая землечерпательная техника, дебаркадеры и иные плавучие сооружения, не имеющие двигателей для самостоятельного передвижения.

Объектом налогообложения **не являются**:

- весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 лошадиных сил;
- автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;
- промысловые морские и речные суда;
- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;
- тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;
- транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;
- транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;
- самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы

Железнодорожный транспорт не является объектом налогообложения транспортным налогом в силу того, что он не подлежит государственной регистрации.

При определении состава транспортных средств и видов деятельности организаций, на которых зарегистрированы транспортные средства, необходимо руководствоваться соответствующим общероссийским классификатором видов экономической деятельности, продукции и услуг. Для контроля за уплатой налога используются данные о государственной регистрации транспортных средств.

Угнанное транспортное средство не является объектом налогообложения по транспортному налогу только в период его розыска. Месяцы угона и возврата должны учитываться (не учитываться) в зависимости от даты угона (возврата), указанной в соответствующем документе.

Формирование налоговой базы

Налоговая база - это величина, исходя из которой рассчитывается сумма налога. Налоговая база по транспортному налогу определяется отдельно по каждому транспортному средству в зависимости от его вида (ст. 359 НК РФ).

По транспортным средствам, входящим в первую группу, имеющим двигатели, налоговая база определяется исходя из мощности двигателя, выраженной в единицах мощности, отдельно для каждого транспортного средства в лошадиных силах. В случае, если в технической документации на транспортное средство мощность двигателя указана в метрических единицах мощности (кВт), то соответствующий пересчет во внесистемные единицы мощности (лошадиные силы) осуществляется путем умножения мощности двигателя, выраженной в киловаттах, на множитель, равный 1,35962 (переводной коэффициент - 1 кВт). Округление полученного результата производится с точностью до второго знака после запятой.

Если транспортное средство имеет несколько двигателей, то налоговая база в отношении данного транспортного средства определяется как сумма мощностей этих двигателей в л. с. или кВт.

Пример.

Яхта имеет два двигателя, мощностью 50 и 100 л. с. Налоговая база по этому транспортному средству составит: 50 л.с. + 100 л.с. = 150 л. с.

По воздушным транспортным средствам, входящим в первую группу и для которых установлена тяга реактивного двигателя, налоговая база определяется как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы. По транспортным средствам, относящимся ко второй группе, для исчисления налоговой базы определяется валовая вместимость судна в регистровых тоннах.

По другим водным и воздушным транспортным средствам, не имеющим двигателей, относящимся к третьей группе, налоговая база определяется как единица транспортного средства. Налогоплательщик - организация определяет налоговую базу по итогам каждого налогового периода самостоятельно на основании данных, указанных в Свидетельстве о регистрации транспортных средств, выдаваемом органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации, и иных документально подтвержденных данных о транспортных средствах, признаваемых объектом налогообложения.

Определение налоговой базы по группам транспортных средств

Группа транспортных средств	Налоговая база
-----------------------------	----------------

<p>I группа:</p> <p>А) транспортные средства, имеющие двигатели (кроме отдельных воздушных транспортных средств)</p> <p>Б) отдельные воздушные транспортные средства</p>	<p>Мощность двигателя транспортного средства (л.с. или кВт)</p> <p>Тяга реактивного двигателя - паспортная статическая тяга (суммарная паспортная тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы</p>
<p>II группа – водные буксируемые суда</p>	<p>Валовая вместимость судна в регистровых тоннах</p>
<p>III группа – другие транспортные средства, не относящиеся к первой или второй группе</p>	<p>Единица транспортного средства</p>

Ставки по транспортному налогу. Налоговый и отчетный периоды

Налоговый период. Отчетный период

- Налоговый период - календарный год.
- Отчетный период - первый квартал, второй квартал, третий квартал.

При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе не устанавливать отчетные периоды

Ставки и льготы - устанавливаются законом субъекта РФ, в котором автомобиль зарегистрирован в ГИБДД

- Льготы для организаций не предусмотрены в НК РФ.
- Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ соответственно в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортного средства в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну транспортного средства или одну единицу транспортного средства в пределах полномочий НК РФ

По общему правилу - налоговые ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ, но не более чем в 10 раз.

- Данное правило не применяется в отношении автомобилей легковых с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 150 л.с. (до 110,33 кВт) включительно.

Порядок исчисления и уплаты транспортного налога

Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу

Налог рассчитывается по каждому зарегистрированному на организацию автомобилю

По дорогостоящим автомобилям применяется повышающий коэффициент в зависимости от стоимости автомобилей, например:

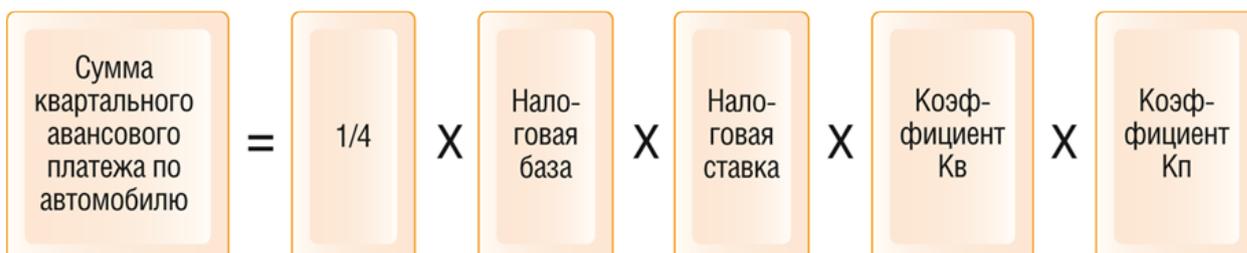
- 1,1 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов до 5 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло от 2 до 3 лет;
- 1,3 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов до 5 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло от 1 года до 2 лет;
-
- 3 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 15 миллионов рублей, с года выпуска которых прошло не более 20 лет.

Вычет по «большегрузам»:

- Сумма налога, исчисленная по итогам налогового периода налогоплательщиками-организациями в отношении каждого транспортного средства, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, зарегистрированного в реестре, уменьшается на сумму платы, уплаченную в отношении такого транспортного средства в данном налоговом периоде.

Если сумма вычета > сумма налога, исчисленная по итогам налогового периода, то налог в бюджет не уплачивается.

Расчет авансового платежа:



Коэффициент Кп (повышающий) применяется для дорогостоящих автомобилей, т.е. тех, которые включены в перечень моделей со средней стоимостью от 3 млн руб.

Коэффициент Кв применяется при регистрации или снятии автомобиля с учета в течение года. Он учитывает количество полных месяцев квартала (года), в течение которых было владение автомобилем.

Полным считается месяц, в котором автомобиль:

- поставлен на учет в ГИБДД, если это произошло до 15-го числа включительно. Если же автомобиль поставлен на учет после 15-го числа, месяц его постановки на учет при расчете коэффициента Кв не учитывается;
- снят с учета в ГИБДД, если это произошло после 15-го числа. Если же автомобиль снят с учета до 15-го числа включительно, месяц его снятия с учета при расчете коэффициента Кв не учитывается.

Формула расчета Кв:

Кв = Количество полных месяцев владения автомобилем в квартале (году) / 3 – при расчете авансовых платежей (или 12 – при расчете налога за год)

Важно! По грузовикам, по которым вносится плата в систему «Платон», авансовые платежи исчисляются, но не уплачиваются

Формула расчета налога за год:

Сумма транспортного налога за год к уменьшению (к доплате) = Исчисленная сумма налога – Общая сумма авансовых платежей, исчисленных к уплате по итогам 1-3 кварталов

Пример. Расчет авансовых платежей и транспортного налога за год

На организацию зарегистрировано два автомобиля со следующими данными:

Показатель	грузовой автомобиль (разрешенная масса меньше 12 тонн)	легковой автомобиль средней стоимостью от 3 до 5 млн руб.
Мощность двигателя, л. с.	260	230

Налоговая ставка, руб/л. с.	70	75
Год выпуска	предыдущий год	предыдущий год
Зарегистрирован в ГИБДД	15 марта текущего года	предыдущий год

Решение:

1. Расчет транспортного налога по грузовому автомобилю. Коэффициент K_v по нему:

- в I квартале - 0,3333 (1 мес. / 3 мес.);
 - по итогам года - 0,8333 (10 мес. / 12 мес.).
- Авансовые платежи составят:
- за I квартал - 1 517 руб. ($1/4 \times 260 \text{ л. с.} \times 70 \text{ руб/л. с.} \times 0,3333$);
 - за II квартал - 4 550 руб. ($1/4 \times 260 \text{ л. с.} \times 70 \text{ руб/л. с.}$);
 - за III квартал - 4 550 руб. ($1/4 \times 260 \text{ л. с.} \times 70 \text{ руб/л. с.}$).
- Налог за год - 15 166 руб. ($260 \text{ л. с.} \times 70 \text{ руб/л. с.} \times 0,8333$).

2. Расчет транспортного налога по легковому автомобилю.

Коэффициент K_p - 1,3 (количество лет, прошедших с года выпуска, - от 1 до 2). Авансовые платежи составят:

- за I квартал - 5 606 руб. ($1/4 \times 230 \text{ л. с.} \times 75 \text{ руб/л. с.} \times 1,3$);
- за II квартал - 5 606 руб. ($1/4 \times 230 \text{ л. с.} \times 75 \text{ руб/л. с.} \times 1,3$);
- за III квартал - 5 606 руб. ($1/4 \times 230 \text{ л. с.} \times 75 \text{ руб/л. с.} \times 1,3$).

Налог за год составит 22 425 руб. ($230 \text{ л. с.} \times 75 \text{ руб/л. с.} \times 1,3$).

3. Расчет общей суммы к уплате в бюджет.

Авансовые платежи, подлежащие уплате, составят:

- за I квартал - 7 123 руб. (1 517 руб. + 5 606 руб.);
- за II квартал - 10 156 руб. (4 550 руб. + 5 606 руб.);
- за III квартал - 10 156 руб. (4 550 руб. + 5 606 руб.).

Налог, подлежащий уплате за год (строка 030 разд. 1 декларации по транспортному налогу), - 10 156 руб. ($(15 166 \text{ руб.} + 22 425 \text{ руб.}) - 7 123 \text{ руб.} - 10 156 \text{ руб.} - 10 156 \text{ руб.}$).

Порядок применения платежей в систему «Платон» при исчислении транспортного налога: • Плата «Платону» уменьшает транспортный налог к уплате только по конкретному

грузовику и на сумму налога за другие автомобили не влияет •

Учет «Платона» по налогу на прибыль и УСН:

Плату в систему «Платон», уплаченную за конкретный грузовик за год, учитывается в расходах в сумме, рассчитываемой по формуле:

Если результат = 0, то в расходах ничего не учитывается.

Если результат - отрицательное число, то в расходах учитывается сумма транспортного налога к уплате за грузовик, а плата «Платону» в расходы не включается. При УСН транспортный налог включается в расходы на дату уплаты.

Законом субъекта РФ, в котором зарегистрирован грузовик, могут быть установлены отчетные периоды по транспортному налогу. В этом случае:

- исчисленные авансовые платежи по транспортному налогу в расходах вообще не учитываются;
- на последнее число I, II и III квартала плату, уплаченную «Платону» за грузовик за этот квартал (не более начисленных сумм), можно учесть в расходах в части, превышающей авансовый платеж по транспортному налогу, исчисленный за этот же грузовик и за этот же квартал

Пример

Учет платы в систему «Платон» при расчете транспортного налога и налога на прибыль

В субъекте, где находится организация, установлены отчетные периоды по транспортному налогу, а ставка налога - 70 руб/л. с. Организация приобрела и зарегистрировала грузовики 01.07.2017.

Данные	Грузовик		
	Первый	Второй	Третий
Максимальная разрешенная масса	Свыше 12 т	Свыше 12 т	Меньше 12 т
Мощность двигателя (л. с.)	400	300	250
Плата «Платону», уплаченная за III квартал (руб.)	9 000	4 000	-
Авансовый платеж по транспортному налогу за III квартал (руб.)	7 000	5 250	4 375
Плата «Платону», уплаченная за IV квартал (руб.)	4 000	21 000	-
Транспортный налог, исчисленный за год (руб.)	14 000	10 500	8 750

За III квартал:

- по первому грузовику - плата в систему «Платон» больше исчисленного авансового платежа по транспортному налогу (9 000 руб. > 7 000 руб.). Поэтому в прочих расходах по итогам 9 месяцев будет учтена плата в систему «Платон» в сумме 2 000 руб. (9 000 руб. - 7 000 руб.)
- по второму грузовику - плата в систему «Платон» меньше исчисленного авансового платежа по транспортному налогу (4 000 руб. < 5 250 руб.). Поэтому она в расходах не учитывается. Авансовый платеж по транспортному налогу в расходах учесть нельзя;
- по третьему грузовику - исчисленный авансовый платеж по транспортному налогу в сумме 4 375 руб. будет учтен в прочих расходах.

Сумма транспортного налога к уплате за 2017 г. составит:

- за первый грузовик - 1 000 руб. (14 000 руб. - 9 000 руб. - 4 000 руб.);
- за второй грузовик - 0 руб. (10 500 руб. < (4 000 руб. + 21 000 руб.));
- за третий грузовик - 4 375 руб. (8 750 руб. - 4 375 руб.).

По итогам 2017 г. организация признает в прочих расходах:

- по первому грузовику - транспортный налог в сумме 1 000 руб. Поэтому плата «Платону» за этот грузовик, включенная в расходы по итогам 9 месяцев 2017 г., в годовой декларации по налогу на прибыль не отражается;

- по второму грузовику - плату в систему «Платон» в сумме 14 500 руб. (21 000 руб. + 4 000 руб. - 10 500 руб.);
- по третьему грузовику - транспортный налог в сумме 8 750 руб.

Сроки уплаты налога устанавливаются законом субъекта РФ, в котором автомобиль зарегистрирован в ГИБДД.

Авансовые платежи уплачиваются в течение года за отчетные периоды - I, II и III кварталы, если это предусмотрено законом субъекта РФ.

Отчетность по транспортному налогу. Практика заполнения налоговой декларации.

Декларация по транспортному налогу представляется только по итогам года - не позднее 1 февраля года, следующего за отчетным.

По итогам отчетных периодов отчетность не представляется.

Транспортный налог уплачивается, и декларация по нему представляется в ИФНС по месту нахождения:

- организации - по автомобилям, зарегистрированным на нее;
- обособленного подразделения организации (ОП) - по автомобилям, зарегистрированным на ОП.

Декларация

- Форма – утв. приказом ФНС России от 05.12.2016 № ММВ-7-21/668@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по транспортному налогу в электронной форме и порядка ее заполнения»

Действует, начиная с представления налоговой декларации за 2017 год. В течение 2017 года - может использоваться по инициативе налогоплательщика, например, в случае необходимости применения льготы за транспортное средство, по которому в 2016 году внесена плата по системе «Платон».

Состав декларации:

- Титульный лист;
- Раздел 1 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет»;
- Раздел 2 «Расчет суммы налога по каждому транспортному средству».

Пример. Заполнение декларации по транспортному налогу за 2016 г.

Единственный принадлежавший организации автомобиль «Фольксваген Джетта» мощностью двигателя 105 л. с. был продан и снят с учета в ГИБДД 13 декабря.

Региональным законом предусмотрена уплата авансовых платежей, налоговая ставка установлена в размере 36 руб/л. с. В течение года организация владела автомобилем 11 месяцев (январь - ноябрь).

Авансовый платеж за I, II и III квартал составит 945 руб. (1/4 x 105 л. с. x 36 руб/л. с.).

Коэффициент Кв для расчета налога за год - 0,9167 (11 мес. / 12 мес.).

С учетом этого коэффициента исчисленная сумма налога за год равна 3465 руб. (105 л. с. x 36 руб/л. с. x 0,9167).

Сумма налога к уплате за год - 630 руб. (3465 руб. - 945 руб. - 945 руб. - 945 руб.).

Декларация по транспортному налогу будет заполнена следующим образом (приводятся только необходимые для иллюстрации примера строки, заполненные по правилам для декларации, представляемой в ИФНС в бумажном виде).

Местные налоги

Нормативные документы

1. Глава 31 НК РФ

2. Приказ ФНС России от 28.10.2011 № ММВ-7-11/696@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по земельному налогу в электронном виде и Порядка ее заполнения»
3. Приказ ФНС России от 10.05.2017 № ММВ-7-21/347@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по земельному налогу в электронной форме и порядка ее заполнения, а также признании утратившим силу Приказа Федеральной налоговой службы от 28.10.2011 № ММВ-7-11/696@» Зарегистрировано в Минюсте России 01.06.2017 № 46926 (действует с отчетности за 2017 год)
4. Глава 33 «Торговый сбор» НК РФ
5. Закон г. Москвы от 17.12.2014 № 62 «О торговом сборе»
6. Приказ ФНС России от 13.07.2015 № ММВ-7-14/276@ «Об утверждении формы свидетельства о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора в налоговом органе»
7. Приказ ФНС России от 13.07.2015 № ММВ-7-14/276@ «Об утверждении формы свидетельства о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора в налоговом органе»
8. Письмо Департамента экономической политики и развития г. Москвы от 26.06.2015 № ДПР-20-2/1-161/15 «О разъяснении вопросов, касающихся торгового сбора в городе Москве»
9. Письмо ФНС России от 26.06.2015 N ГД-4-3/11229@ (ред. от 15.09.2015) «О торговом сборе»

Земельный налог

Налогоплательщики. Объект налогообложения

Налогоплательщики - организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения на праве:

- Собственности;
- постоянного (бессрочного) пользования; пожизненного наследуемого владения.

Однако лица не являются налогоплательщиками по земельным участкам:

- находящимся у организаций на праве безвозмездного пользования, в том числе праве безвозмездного срочного пользования;
- переданных организациям по договору аренды.

Объект налогообложения - земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования.

Не признаются объектом налогообложения:

- земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ;
- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, музеями-заповедниками;

Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, музеями-заповедниками;

- земельные участки из состава земель лесного фонда;
- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда;
- земельные участки, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома.

Налоговые льготы

Льготы по земельному налогу предоставляются организациям чаще всего в виде освобождения от налогообложения земельных участков, предназначенных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций, а именно:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации;
- организации - в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;
- религиозные организации;
- общероссийские общественные организации инвалидов; организации народных художественных промыслов;
- физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов.

Местные органы власти вправе устанавливать льготы по земельному налогу и условия их применения.

Как правило, это:

- полное освобождение от налога;
- уменьшение исчисленной суммы налога, например, на 50%.

Код налоговой льготы указывается в разд. 2 декларации по земельному налогу. Коды льгот приведены в Приложении 6 к Порядку заполнения декларации по земельному налогу.

Организация должна представлять декларацию, даже если она, пользуясь льготой, не платит земельный налог.

При этом для разных видов льгот предназначены разные строки, например:

если организация пользуется местной льготой в виде освобождения от налогообложения, то по строке 200 декларации указывается код этой льготы 3022400 и реквизиты нормы, установившей ее. Например, если эта льгота установлена пп. 15.1 п. 3 ст. 2, то строка 200 заполняется так: 3022400 / 0002000315.1. Дополнительно в строке 210 отражается сумма налоговой льготы;

если организация пользуется такой местной льготой, как уменьшение исчисленной суммы налога, то по строке 240 декларации указывается код этой льготы 3022200 и реквизиты нормы, установившей ее. Дополнительно в строке 250 указывается сумма налоговой льготы. Допустим, исчисленная сумма земельного налога уменьшается на 50%, тогда сумма льготы определяется по формуле:

Сумма льготы (строка 250 = разд.2 декларации)
Сумма исчисленного налога (строка 170 X 50/100 раздела 2 декларации)

Порядок формирования налоговой базы

Налоговой базой по земельному налогу является кадастровая стоимость земли:

- по ранее образованным участкам - по состоянию на 1 января года, за который уплачивается налог;
- по земельным участкам, образованным в течение года – на день внесения сведений в ЕГРН.

Кадастровая стоимость земельного участка - это определенная расчетная величина, устанавливаемая в результате государственной оценки земли с учетом ее местонахождения и классификации по целевому назначению.

Кадастровая стоимость участка применяется при расчете земельного налога, арендной платы, платы за пользование земельным участком, выкупной стоимости земельного участка в случае его выкупа из государственной или муниципальной собственности, при продаже земельных участков из государственной или муниципальной собственности собственникам находящихся на этих участках зданий, строений и сооружений.

Государственная кадастровая оценка земли проводится в соответствии с законодательством РФ о государственной кадастровой оценке, а также законодательством об оценочной деятельности. При этом органы исполнительной власти субъектов РФ утверждают средний уровень кадастровой стоимости по муниципальному району (городскому округу). В случае определения рыночной стоимости земельного участка кадастровая стоимость этого земельного участка устанавливается равной его рыночной стоимости.

Результаты определения кадастровой стоимости могут быть оспорены, если они затрагивают права и обязанности заинтересованных лиц (как правило, владельцев земельных участков). Основаниями для пересмотра результатов определения кадастровой стоимости являются:

- недостоверность сведений о земельном участке, использованных при определении его кадастровой стоимости;
- установление в отношении земельного участка его рыночной стоимости на дату, по состоянию на которую была установлена его кадастровая стоимость.

По общему правилу изменение кадастровой стоимости в течение года не влияет на исчисление налога, то есть учитывается только со следующего года. Исключением являются случаи, когда кадастровая стоимость была пересмотрена.

Причины пересмотра кадастровой стоимости	Комментарии
<input type="checkbox"/> оспаривания ее владельцем	Измененная кадастровая стоимость учитывается для целей земельного налога начиная с налогового периода, в котором подано заявление о пересмотре, но не ранее даты внесения в Единый государственный реестр недвижимости (ЕГРН) старой кадастровой стоимости, то есть той, которая была оспорена.

<input type="checkbox"/> исправления ошибок, допущенных регистрирующим органом при определении кадастровой стоимости	Владелец участка должен быть уведомлен о принятом решении в течение 3 рабочих дней со дня исправления по специальной форме. Для расчета земельного налога такое изменение учитывается, начиная с того налогового периода, в котором была применена ошибочно определенная кадастровая стоимость.
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Порядок расчета земельного налога в этих двух случаях имеет особенности.

Пример. Перерасчет налога, если оспоренная КС применялась с начала года

Условие

ООО владеет земельным участком площадью 430 кв. м. Ставка земельного налога для этой категории земель составляет 0,3%. Срок уплаты авансовых платежей - не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Кадастровая стоимость земли по состоянию на 01.01.2017 составляет 4 200 руб./кв. м. Предположим, ООО оспорило эту стоимость, обратившись в сентябре 2017 г. в комиссию по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости. В итоге кадастровую стоимость участка установили в размере рыночной цены (3 900 руб./кв. м), и 08.09.2017 в кадастр внесли новую запись.

Авансовые платежи по земельному налогу за I и II кварталы 2017 г. уплачены в сумме 1 354,5 руб. ($430 \text{ кв. м} \times 4 200 \text{ руб.} \times 0,3\% \times 1/4$).

Решение

Новую кадастровую стоимость нужно учитывать с 01.01.2017, поскольку заявление о пересмотре было подано в 2017 г., а спорная кадастровая стоимость была внесена в реестр ранее. Следовательно, авансовые платежи за I и II кварталы подлежат перерасчету исходя из новой кадастровой стоимости. Новая сумма квартального платежа составит 1 257,75 руб. ($430 \text{ кв. м} \times 3 900 \text{ руб.} \times 0,3\% \times 1/4$). Таким образом, у ООО возникает переплата в сумме 193,5 руб. ($(1 354,5 \text{ руб.} - 1 257,75 \text{ руб.}) \times 2$). Ее можно будет зачесть при уплате авансового платежа за III квартал.

Пример. Учет изменения КС в результате исправления ошибки регистрирующего органа

Условие

ООО владеет земельным участком, занятым объектом инженерной инфраструктуры ЖКХ, площадью 750 кв. м. Ставка земельного налога для указанной категории земель составляет 0,3%, срок уплаты налога - не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Кадастровая стоимость этого участка по состоянию на 01.01.2016 составляла 3 500 руб./кв. м. Налог за 2016 г. уплачен 24.01.2017 в сумме 7 875 руб. ($750 \text{ кв. м} \times 3 500 \text{ руб.} \times 0,3\%$).

01.02.2017 ООО получило уведомление регистрирующего органа об исправлении технической ошибки, допущенной при определении кадастровой стоимости участка. Согласно уведомлению, кадастровая стоимость на 01.01.2016 составляла не 3 500 руб./кв. м, а 3 100 руб./кв. м.

Решение

Исходя из данных, полученных от госоргана, сумма земельного налога за 2016 г. составляет 6 975 руб. ($750 \text{ кв. м} \times 3 100 \text{ руб.} \times 0,3\%$). Таким образом, у ООО есть переплата по налогу в сумме 900 руб. ($7 875 \text{ руб.} - 6 975 \text{ руб.}$), которую оно может учесть при перечислении авансового платежа по земельному налогу за I квартал 2017 г.

Для этого необходимо подать в ИФНС уточненку по земельному налогу за период 2016 г. (используется та форма декларации, которая применялась в уточняемый период) и заявление о зачете.

Налоговые ставки. Налоговый и отчетный периоды. Порядок исчисления и уплаты налога и авансовых платежей.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) и не могут превышать:

1. 0,3 процента в отношении земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;
 - занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства;
 - приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;
 - ограниченных в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;
2. 1,5 процента в отношении прочих земельных участков.

Пунктом 15 ст. 396 НК РФ установлены повышающие коэффициенты к налоговой ставке земельного налога в отношении земельных участков для осуществления жилищного строительства на период строительства начиная с даты государственной регистрации прав на земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Согласно пункту 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами, исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока строительства начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами, исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента 4 в течение периода, превышающего трехлетний срок строительства, вплоть до даты государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

При этом коэффициент 4, предусмотренный пунктом 15 статьи 396 НК РФ, применяется в течение периода, превышающего трехлетний срок строительства до даты государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка, а также в зависимости от места

нахождения объекта налогообложения применительно к муниципальным образованиям, включенным в состав внутригородской территории города федерального значения Москвы в результате изменения его границ, в случае, если в соответствии с законом города федерального значения Москвы земельный налог отнесен к источникам доходов бюджетов указанных муниципальных образований.

В случае если налоговые ставки не определены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в НК РФ.

Налоговый и отчетные периоды **Налоговый период** - календарный год.

Отчетный период определен в НК РФ только для налогоплательщиков-организаций, как первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

При установлении налога представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) вправе не устанавливать отчетный период.

Расчет земельного налога за год

Годовая сумма налога (если у организации нет льгот) рассчитывается по формуле (п. 1 ст. 396 НК РФ):

Сумма земельного налога =	Кадастровая стоимость земельного участка	X	Ставка налога
----------------------------------	-------------------------------------------------	----------	----------------------

Если право собственности на земельный участок возникло или прекратилось в течение года: 1. сумма налога по такому участку рассчитывается с учетом количества полных месяцев, в течение которых плательщик владел земельным участком

2. При расчете налога за полный принимается месяц, в котором (п. 7 ст. 396 НК РФ):

- зарегистрировано право собственности на участок, если это произошло до 15-го числа месяца включительно. Если же право собственности зарегистрировано после 15-го числа, то этот месяц при расчете

налога не учитывается. Например, если право собственности на участок возникло 15 ноября, то количество полных месяцев владения им равно 2, а если 16 ноября, то 1;

зарегистрировано прекращение права собственности на участок, если это произошло после 15-го числа месяца. Если же право собственности прекратилось до 15-го числа включительно, то этот месяц при расчете налога не учитывается. Например, если участок продан 15 ноября, то количество полных месяцев владения им равно 10, а если 16 ноября, то 11.

3. Расчет суммы налога за неполный год осуществляется по формуле (п. п. 1, 7 ст. 396 НК РФ):

Сумма земельного налога за неполный год	Кадастровая =стоимость X земельного участка	Ставка налога/12 X	Кол-во полных месяцев владения земельным участком в году
------------------------------------------------	--------------------------------------------------------	-------------------------------	-----------------------------------------------------------------

4. Если право собственности на земельный участок возникло или прекратилось в течение года, то сумма авансового платежа по такому участку рассчитывается с учетом количества полных месяцев, в течение которых вы владели им в отчетном периоде. В этом случае за полный принимается месяц, в котором (п. 7 ст. 396 НК РФ):

зарегистрировано право собственности на участок, если это произошло до 15-го числа месяца включительно. Если же право собственности зарегистрировано после 15-го числа, то этот месяц при расчете авансового платежа не учитывается. Например, если право собственности на участок возникло 15 ноября, то количество полных месяцев владения земельным участком равно 2, а если 16 ноября, то 1;

зарегистрировано прекращение права собственности на участок, если это произошло после 15-го числа месяца. Если же право собственности прекратилось до 15-го числа включительно, то этот месяц при расчете авансового платежа не учитывается. Например, если участок продан 15 ноября, то количество полных месяцев владения земельным участком равно 10, а если 16 ноября, то 11.

Сумма авансового платежа за неполный год рассчитывается по формуле (п. п. 1, 7 ст. 396 НК РФ):

ли отчетные периоды не установлены, то авансовые платежи по налогу в бюджет не уплачиваются. Поэтому в бюджет уплачивается вся годовая сумма налога единовременно.

Расчет суммы налога по итогам за год, если установлены отчетные периоды, по итогам которых уплачивались авансовые платежи:

Сумма земельного налога к уплате за год ==	Сумма земельного налога за год x	Сумма
исчисленных в течение года авансовых платежей по налогу		

Авансовые платежи рассчитываются по формуле:

Авансовый	платеж	по	Кадастровая стоимость	Ставка	X	X	1/4
земельному	налогу	=	земельного участка	налога			
=							

Пример. Расчет авансовых платежей и земельного налога за год

У организации находятся в собственности два земельных участка в г. Москве с указанными в таблице данными.

Участок	Кадастровая стоимость	Разрешенное использование	Налоговая ставка	Количество полных месяцев владения в году
№ 1	64 105 865 руб.	Для долговременного хранения автомобилей	0,1%	12
№ 2	58 000 000 руб.	Для временного размещения автостоянки	1,5%	1 (приобретен 4 декабря)

У организации нет льгот по земельному налогу.

1. Расчет земельного налога по участку № 1.

- Авансовые платежи за I, II и III кварталы составят по 16 026 руб. ($64\,105\,865 \text{ руб.} \times 0,1\% \times 1/4$).
- Налог за год составит 64 106 руб. ($64\,105\,865 \text{ руб.} \times 0,1\%$).

2.

- Налог за год (строка 280 разд. 2 декларации) составит 72 471 руб. ($58\,000\,000 \text{ руб.} \times 1,5\% \times 1 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$).

3. Расчет общей суммы к уплате в бюджет.

- Авансовые платежи за I, II и III кварталы составят по 16 026 руб.
- Исчисленная сумма налога за год - 136 577 руб. ($64\,106 \text{ руб.} + 72\,471 \text{ руб.}$).
- Налог, подлежащий уплате за год, составит 88 499 руб. ($136\,577 \text{ руб.} - (16\,026 \text{ руб.} + 16\,026 \text{ руб.} + 16\,026 \text{ руб.})$).

Пример. Расчет авансового платежа по приобретенному в течение налогового периода земельному участку.

5 августа 2017 г. организация приобрела в собственность земельный участок. Нормативным правовым актом данная организация является плательщиком земельного налога и обязана исчислять и уплачивать авансовые платежи по нему. Налоговая ставка установлена в размере 1%. Кадастровая стоимость земельного участка по состоянию на 1 января 2017 г. составляет 40 000 000 руб.

Коэффициент для расчета земельного налога равен 0,42 (5 месяцев (август - декабрь) / 12 месяцев).

Сумма земельного налога составит 168 000 руб. ($40\,000\,000 \text{ руб.} \times 1\% \times 0,42$).

Сумма авансового платежа по налогу за III квартал календарного года рассчитывается исходя из коэффициента 0,67 (2 месяца / 3 месяца).

Таким образом, сумма авансового платежа по налогу за III квартал текущего года будет 67 000 руб. ($40\,000\,000 \text{ руб.} \times 1\% \times 1/4 \times 0,67$).

Пример. Расчет земельного налога за неполный месяц

Организация приобрела два земельных участка:

- 04.12.2017 - участок кадастровой стоимостью 580 000 руб.;
- 18.12.2017 - участок кадастровой стоимостью 680 000 руб.

В муниципальном районе для данной категории земли льгот не установлено, а налоговая ставка составляет 1,5%.

Земельный налог за 2017 г. подлежит уплате только за один участок, приобретенный 04.12.2017, поскольку право собственности на него возникло до 15-го числа месяца включительно. При этом количество полных месяцев владения земельным участком (строка 150 разд. 2 декларации) составит 1, а коэффициент Кв (строка 160 разд. 2 декларации) составит 0,0833 (1 мес. / 12 мес.). Сумма исчисленного налога (строка 170 разд. 2 декларации) составит 725 руб. ($580\,000 \text{ руб.} \times 1,5\% \times 0,0833$).

За участок, приобретенный 18.12.2017, платить земельный налог за 2017 г. не надо, поскольку право собственности на него возникло после 18 декабря.

Сроки и порядок уплаты земельного налога

В соответствии с п. 1 ст. 397 НК РФ сроки уплаты земельного налога и авансовых платежей по нему определяются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

Срок уплаты земельного налога для налогоплательщиков-организаций не может быть установлен ранее срока, предусмотренного в п. 3 ст. 398 НК РФ для представления налогоплательщиками налоговых деклараций по земельному налогу, т.е. ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма налога и авансовых платежей по налогу уплачиваются в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом налогообложения (п. 3 ст. 397 НК РФ). Поэтому же месту по истечении налогового периода налогоплательщики-организации обязаны представлять налоговую декларацию не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. п. 1, 3 ст. 98 НК РФ).

Отчетность по земельному налогу. Практика заполнения декларации Налоговую декларацию заполняют налогоплательщики земельного налога:

- Организации
- Индивидуальные предприниматели.

Состав декларации:

- Титульный лист;
- Раздел 1 «Сумма земельного налога, подлежащая уплате в бюджет» - заполняется налогоплательщиком по всем земельным участкам, находящимся в пределах соответствующих муниципальных образований (долям земельных участков, находящихся в границах соответствующих муниципальных образований (городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), долям в праве на земельный участок).
- Раздел 2 «Расчет налоговой базы и суммы земельного налога» - заполняется отдельно по каждому земельному участку (доле земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), доле в праве на земельный участок), принадлежащему на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения организации или физическому лицу, являющемуся индивидуальным предпринимателем, в отношении земельных участков (долей земельных участков, расположенных в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), доли в праве на земельный участок), используемых (предназначенных для использования) в предпринимательской деятельности. Количество разделов 2 соответствует количеству земельных участков.

Декларация составляется за налоговый период.

Налогоплательщики - организации, а также физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, в отношении земельных участков, принадлежащих им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования и используемых (предназначенных для использования) в предпринимательской деятельности, полностью или частично освобожденные от уплаты земельного налога в соответствии с законодательством о налогах и сборах, представляют в налоговый орган декларацию в установленном порядке.

Декларация представляется в ИФНС по месту нахождения земельного участка.

Если на территории одного муниципального образования (одного города федерального значения) у организации несколько участков, то представляется одна декларация, но на каждый из них заполняется отдельный разд. 2 декларации.

Если у организации есть несколько участков в городе федерального значения, то можно выбрать ИФНС по месту нахождения одного из них и представить туда декларацию по всем участкам, уведомив об этом другие ИФНС.

Если организация владеет несколькими участками в разных муниципальных образованиях, то количество деклараций зависит от количества ИФНС, которым подконтрольны эти территории:

- если одной ИФНС - надо сдать одну декларацию, при этом на каждый из участков заполняется отдельный разд. 2 декларации с соответствующим кодом ОКТМО;
- если разным ИФНС - декларации нужно сдать в каждую из них. **Порядок заполнения разделов:**

Разд. 2 декларации заполняется отдельно по каждому земельному участку (доле земельного участка). В разд. 2 указываются:

- кадастровый номер земельного участка;
- в строке 010 - КБК;
- в строке 020 - код ОКТМО, по которому уплачивается налог;
- в строке 030 - код категории земли;
- в строке 040 - если у вас земельный участок для жилищного строительства, то код периода строительства (1 - три года, 2 - свыше трех лет), все остальные организации ставят прочерк;
- в строке 050 - кадастровая стоимость земельного участка;
- в строке 060 - доля налогоплательщика в праве на земельный участок (заполняется только в отношении земельных участков, находящихся в общей собственности);
- строки 070 - 120 заполняют только те организации, у которых есть налоговые льготы, все остальные организации ставят прочерки;
- в строке 130 - налоговую базу, которая, если нет льгот, определяется по формуле:

Налоговая база (строка 130 раздела 2 декларации)	=	Кадастровая стоимость (строка 050 раздела 2 декларации)	Доля налогоплательщика в X праве на земельный участок (строка 060 раздела 2 декларации)
-----------------------------------------------------------------	---	------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------

- в строке 140 - налоговая ставка;
- строке 150 - количество полных месяцев владения земельным участком в течение года. Если земельный участок находился в собственности в течение всего года, то по строке 150 декларации указывается «12»;
- по строке 160 указывайте коэффициент Кв, который рассчитывается по формуле:

Коэффициент Кв (строка 160 раздела 2 декларации) = Количество полных месяцев владения земельным участком в году (строка 150 раздела 2 декларации) / 12

- в строке 170 указывается налог, исчисленный без учета льгот по формуле:

Налог, исчисленный без учета льгот (строка 170 Разд.2 декларации)	Налоговая база (стр. 130 Разд. 2 декларации)	Налоговая ставка, % (строка 140 Разд. 2 декларации)	Коэффициент Кв (строка 160 Разд. 2 декларации)
--------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------	------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------

Если у организации нет льгот, то в строке 180 ставится прочерк, а в строке 190 - "1,0---". Строки 200 - 270 заполняют только организации, у которых есть льготы, остальные - ставят прочерки.

В строке 280 указывается налог, исчисленный с учетом льгот, за участок, по которому заполнялся разд. 2 декларации. Этот налог рассчитывается по формуле:

Налог, исчисленный с учетом льгот (строка Разд. 2 декларации)	= 280	Налог, исчисленный без учета льгот (строка 170 Разд. 2 декларации)	Налоговые льготы — (строки 210, 230, 270 Разд. 2 декларации)
----------------------------------------------------------------------	--------------	---------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------

Данные из строки 280 каждого разд. 2 декларации по всем земельным участкам надо отразить в строках 021 разд. 1 декларации.

В разделе 1 декларации для отражения суммы налога к уплате по соответствующему ОКТМО предусмотрено два блока строк 010 - 040, в которых указываются:

- в строке 010 - КБК;
- в строке 020 - код ОКТМО по месту расположения земельного участка;
- в строке 021 - данные из строки 280 всех разд. 2 декларации с одинаковым ОКТМО;
- в строках 023, 025, 027 - если организация уплачивает авансовые платежи, то суммы авансовых платежей, подлежащих уплате в бюджет за I, II и III кварталы;

Налог, подлежащий уплате или уменьшению за год, рассчитывается по формуле:

Налог, подлежащий уплате за год (строка 030 Раздела 1 декларации)	= Исчисленный налог (строка 021 Раздела 1 декларации)	Авансовые платежи — (строки 023, 025, 027 Раздела 1 декларации)
--------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------

Полученный результат отражается:

- если он имеет положительное значение (исчислена сумма к уплате) - в строке 030, а в строке 040 - ставится прочерк;
- если он имеет отрицательное значение (исчислена сумма к уменьшению) - в строке 040, а в строке 030 - ставится прочерк. В этом случае налог по итогам года не уплачивается.

Пример. Заполнение декларации по земельному налогу

Условие

У организации в собственности - два земельных участка, расположенных в г. Москве в районе "Коньково". Данные о них указаны в таблице.

Участок кадастровый номер	Кадастровая стоимость, руб.	Разрешенное использование	Налоговая ставка	Количество полных месяцев владения в году (строка 150 разд. 2 декларации)	Коэффициент Кв (строка 160 разд. 2 декларации)
77:06:0006004:59	64 105 865	Для длительного хранения автомобилей	0,1%	12	1,0
77:06:0006004:39	58 000 000	Для временного размещения автостоянки	1,5%	1 (приобретен 13 декабря)	0,0833 (1 мес. / 12 мес.)

Права на льготы у организации нет.

Решение

1. Расчет земельного налога по участку № 77:06:0006004:59.

Авансовые платежи за I, II и III кварталы - по 16 026 руб. (64 105 865 руб. x 0,1% x 1/4).

Налог, исчисленный с учетом льгот (строка 280 разд. 2 декларации по этому участку), составит 64 106 руб. (64 105 865 руб. x 0,1%).

2. Расчет земельного налога по участку № 77:06:0006004:39.

Авансовых платежей нет.

Налог, исчисленный с учетом льгот (строка 280 разд. 2 декларации по этому участку), равен налогу без учета льгот (строка 170 разд. 2 декларации по этому участку) - 72 471 руб. (58 000 000 руб. x 1,5% x 0,0833).

3. Расчет общей суммы налога к уплате в бюджет.

Авансовые платежи (строки 023, 025, 027 разд. 1 декларации) за I, II и III кварталы - по 16 026 руб. (64 105 865 руб. x 0,1% x 1/4).

Налог, исчисленный по обоим участкам (строка 021 разд. 1 декларации), - 136 577 руб. (64 106 руб. + 72 471 руб.).

Налог, подлежащий уплате за год (строка 030 разд. 1 декларации), - 88 499 руб. (136 577 руб. - (16 026 руб. + 16 026 руб. + 16 026 руб.)).

Торговый сбор

Плательщики торгового сбора. Правила регистрации. Кто не является плательщиком торгового сбора

Общая характеристика торгового сбора:

- Торговый сбор – местный налоговый платеж
- Регулируется: НК РФ и местными нормативными актами.
- Веден с 01.07.2015 в городе федерального значения Москве (Закон г. Москвы «О торговом сборе» от 17.12.2014 № 62)
- Специальная отчетность по сбору не предусмотрена
- 5 рабочих дней - срок после начала торговли для подачи уведомления в налоговую (п. 2 ст. 416 НК РФ).
- 10 процентов от суммы доходов с торгового объекта составляет штраф за неподачу уведомления о постановке на учет, минимум 40 тыс. рублей (п. 2 ст. 116 НК РФ)
- Уплата сбора производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за периодом обложения

Плательщики торгового сбора (ТС)

Обязанность стать плательщиком ТС возникает только если ведется торговля. Само по себе наличие торгового объекта (магазина, палатки) не делает вас плательщиком торгового сбора

Плательщиками ТС являются организации и ИП, которые занимаются в г. Москве любым из следующих видов деятельности:

- оптовой или розничной торговлей через объекты стационарной торговой сети с торговыми залами (в т.ч. через магазин, павильон) и без таковых (например, подсоединенный к инженерным коммуникациям киоск);
- оптовой или розничной торговлей через объекты нестационарной торговой сети, в т.ч. временные, не подсоединенные к инженерным коммуникациям шатры, палатки, раскладные столы-прилавки;

разносной или развозной торговлей (в т.ч. с автолавки, автофургона, тонара); организацией розничных рынков (управляющая рынком компания).

Кроме того, платить торговый сбор придется, даже если: у лица только один объект торговли;
 лицо арендует объект торговли; лицо торгует как посредник.

Плательщики торгового сбора освобождены от его уплаты при торговле в г. Москве: на автозаправках без торгового зала;

- на розничных рынках, ярмарках выходного дня, специализированных, региональных ярмарках;
- через торговые автоматы;
- в парикмахерских (химчистках, прачечных, мастерских по металло ремонту, ремонту одежды, обуви, часов и ювелирных изделий) без торгового зала или с торговым залом площадью менее 100 кв. м, если площадь, занятая торговым оборудованием, не превышает 10% от общей площади соответствующего объекта;
- через объекты нестационарной торговой сети со специализацией «Печать», размещенные в порядке, утвержденном Правительством Москвы;
- в книжных магазинах, если не менее 60% площади занято оборудованием для выкладки книг, журналов и газет и доход от их продажи не менее 60% в общем доходе, а расчеты осуществляются через онлайн-кассу;
- в кинотеатрах, театрах, музеях, планетариях, цирках, если по итогам квартала доля доходов от продажи билетов в общем объеме доходов составляет не менее 50%.

Не являются плательщиками торгового сбора при ведении деятельности в г. Москве:

- организации, торгующие оптом или в розницу со склада, в т.ч. при оформлении заказов по телефону, через Интернет или в офисе (в Законе г. Москвы нет ставки для этого вида торговли);
- организации, которые продают в объектах общепита товары, указанные в меню или необходимые для потребления продукции общепита на месте (напитки, пластиковая посуда и т.п.);
- ломбарды

Кроме того, торговый сбор не уплачивают:

- индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения по видам деятельности, в отношении которых введен торговый сбор (п. 2 ст. 411, п. п. 1 - 3 ст. 413 НК РФ);
- налогоплательщики, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) по видам деятельности, в отношении которых введен торговый сбор (п. 2 ст. 411, п. п. 1 - 3 ст. 413 НК РФ);
- лица, осуществляющие торговлю путем отпуска товаров со склада;
- организации (индивидуальные предприниматели), которые осуществляют торговлю через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, являющиеся автозаправочными станциями;
- лица, в отношении которых установлены льготы.

Не платят торговый сбор согласно разъяснениям МФ РФ:

- Лица, осуществляющие розничную или оптовую торговлю через необорудованные открытые площадки, не признаются плательщиками торгового сбора (Письмо МФ РФ от 14.10.2015 № 03-11-09/58630)
 - Продажа продукции собственного производства налогоплательщиками, не имеющими торговых объектов (Письма МФ РФ от 27.07.2015 № 03-11-09/43208, от 17.07.2015 № 03-11-06/41106 и от 15.07.2015 № 03-11-10/40730)
 - Реализация через объекты общественного питания покупной кулинарной продукции (Письма МФ РФ от 27.07.2015 № 03-11-09/42962 и от 15.07.2015 № 03-11-10/40730)
 - Торговля путем отпуска товаров со склада при условии, что склад не имеет помещения для выкладки и демонстрации товаров, обслуживания покупателей и проведения денежных расчетов с ними, прохода покупателей (Письмо МФ РФ от 15.07.2015 № 03-11-10/40730)
 - Реализация сопутствующих товаров при оказании населению бытовых услуг (в ателье, парикмахерских, мастерских по ремонту обуви или металло ремонту, службах по оказанию ритуальных услуг и др.) (Письмо МФ РФ от 27.07.2015 № 03-11-09/42966)
 - Торговля через Интернет с доставкой товаров курьером, служебным транспортом или почтой и не имеет помещения для выкладки и демонстрации товаров, обслуживания покупателей и проведения денежных расчетов с ними, прохода покупателей (Письмо МФ РФ от 15.07.2015 № 03-11-10/40730)
 - Реализация ломбардом предмета залога (Письмо МФ РФ от 15.07.2015 № 03-11-10/40730)
- Торговля из офиса (использование офиса для заключения договоров купли-продажи), если выполняются одновременно 2 условия:
- о офис не соответствует требованиям, предъявляемым к торговым объектам (п. 7 ст.

2 Федерального закона от 28.12.2009 № 381-ФЗ), т.е. нет помещения для выкладки и демонстрации товаров, обслуживания покупателей и проведения денежных расчетов с ними, прохода покупателей

- о офис не может быть признан зданием, сооружением, помещением или торговой точкой, используемыми налогоплательщиком для ведения торговой деятельности (Письмо МФ РФ от 15.07.2015 № 03-11-10/40730)

Кафе, бары, рестораны и прочие организации общепита (Письмо МФ РФ от 27.07.2015 № 03-11-09/4296)

Однако организации общепита станут плательщиками сбора, если будут торговать покупными товарами на вынос, которые нельзя употребить на месте (то есть непосредственно в баре, кафе и пр.), или будут реализовывать свою продукцию через магазины, киоски (т.е. признаки торговли, а не услуг общепита) (ст. 410 и 414 НК РФ)

Если при регистрации организации или ИП заявлена торговая деятельность, но она фактически не ведется. Деятельность должна вестись фактически, тогда – плательщики сбора (п. 1 ст. 411 и п. 3 ст. 413 НК РФ)

Постановка на учет плательщика ТС

ФНС России разработаны формы документов, порядок их заполнения и форматы представления в электронном виде:

- ТС-1 «Уведомление о постановке на учет» • ТС-2 «Уведомление о снятии с учета»
- ТС «Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе в качестве плательщика торгового сбора»

Форма уведомлений: Приказ ФНС России от 22.06.2015 № ММВ-7-14/249@ Особенности:

1. Форма уведомлений – рекомендована
2. При наличии нескольких магазинов на территориях разных инспекций, подать уведомление плательщики могут в ИФНС по местонахождению объекта, сведения о котором было первым
3. Плательщики, имеющие льготы по уплате сбора обязаны подать уведомление о постановке на учет
4. организация или ИП – встают на учет по месту нахождения объекта недвижимого имущества в случае, если деятельность, в отношении которой установлен сбор, ведется с использованием такого объекта
5. В иных случаях - по месту нахождения организации (месту жительства ИП) Объектами **движимого имущества** в данном случае могут выступать: автомагазин, торговая палатка и пр.
6. Налоговый орган обязан поставить плательщика сбора на учет в течение пяти дней после получения уведомления.
7. В течение пяти дней с момента постановки на учет инспекция направит плательщику сбора свидетельство по форме № ТС на бланке налогового органа

Уведомление по Форме ТС-1 подается плательщиками ТС в двух случаях: 1. для регистрации в качестве плательщика ТС

2. при изменении показателей объекта торговли (например, площади торгового зала) или количества объектов

Рассмотрим их. Ситуация 1.

Всем плательщикам торгового сбора (даже освобожденным от его уплаты) надо подать в ИФНС уведомление по форме ТС-1 в течение 5 рабочих дней со дня начала деятельности, облагаемой торговым сбором:

или в ИФНС по месту нахождения недвижимости, где ведется торговля (управляющая рынком компания - по месту нахождения рынка);

или в ИФНС по месту нахождения организации, если торговля ведется в нестационарных торговых точках.

Уведомление представляется или на бумаге, или по ТКС.

Если плательщики ТС имеют несколько объектов торговли, то ими заполняется несколько листов «Информация об объекте обложения ТС»

При заполнении листа «Информация об объекте обложения торговым сбором» формы ТС-1 указывается:

в поле 1.2 - код вида торговой деятельности; в поле 2.2 - код объекта торговли;

в поле 3.1 - ставку сбора, установленную в расчете на объект торговли. Это поле заполняется только по объектам торговли без торговых залов (например, киоскам) и с торговыми залами до 50 кв. м включительно (в т.ч. магазинам и павильонам). При заполнении этого листа по другим объектам в этом поле проставьте прочерк;

в поле 3.2 - ставку сбора, установленную в расчете на 1 кв. м площади объекта торговли (в т.ч. розничного рынка). При заполнении листа «Информация об объекте обложения торговым сбором» по объекту торговли с торговым залом площадью свыше 50 кв. м (магазина, павильона и т.п.) в этом поле указывается средняя ставка сбора, рассчитанная по формуле:

Пример. Порядок заполнения уведомления по форме ТС-1

ООО «Любимый магазин» 01.04.2017 открыло в районе «Коньково» ЮЗАО г. Москвы: магазин с площадью торгового зала 102 кв. м;

палатку перед магазином (объект нестационарной торговой сети). В районе «Коньково» действуют следующие ставки торгового сбора:

для объекта стационарной торговой сети с торговым залом свыше 50 кв. м - 600 руб. за каждый кв. м с площади, не превышающей 50 кв. м, и 50 руб. за каждый кв. м с площади, превышающей 50 кв. м;

для объектов нестационарной торговой сети - 40 500 руб.

Торговый сбор за каждый квартал составит 73 100 руб., в том числе:

за магазин - 32 600 руб. (600 руб. x 50 кв. м + 50 руб. x 52 кв. м); за одну нестационарную палатку - 40 500 руб.

Средняя ставка торгового сбора за магазин составляет 319,61 руб. (32 600 руб. / 102 кв. м).

Ситуация 2.

Уведомление ТС-1 подается при изменении показателей объекта торговли (например, площади торгового зала) или количества объектов - в течение пяти рабочих дней со дня, когда произошло такое изменение.

Плательщик торгового сбора обязан подать уведомление ТС-1, даже если он освобожден от уплаты торгового сбора Законом г. Москвы «О торговом сборе». В этом случае в поле 3.5 формы ТС-1 надо указать реквизиты нормы Закона г. Москвы «О торговом сборе», установившей льготу. Например, если льгота установлена п. 1 ч. 1 ст. 3, то это поле заполняется так: 000300010001.

Действия налогового органа. Получив от плательщика торгового сбора уведомление о постановке на учет, инспекция (п. 6 ст. 6.1, п. п. 1, 3 ст. 416 НК РФ):

- в течение пяти рабочих дней после получения уведомления ставит плательщика сбора на учет;
- в течение пяти рабочих дней с момента постановки плательщика сбора на учет направляет ему соответствующее свидетельство.

Если плательщик сбора не направил соответствующее уведомление, инспекция вправе поставить его на учет на основании сведений, представленных Департаментом экономической политики и развития города Москвы.

Важно: осуществление деятельности, в отношении которой установлен торговый сбор, без направления уведомления о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора приравнивается к ведению деятельности без постановки на учет в налоговом органе (п. 2 ст. 416 НК РФ). Ответственность за нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе установлена ст. 116 НК РФ.

Снятие с учета плательщика ТС

- на основании представленного уведомления о снятии с учета
- на основании информации об отмене акта о выявлении нового объекта обложения торговым сбором, поступившей в налоговый орган от уполномоченного органа, в случае, если основанием для постановки на учет в качестве плательщика торгового сбора являлась информация от уполномоченного органа о выявлении нового объекта обложения торговым сбором, которая подлежит отмене.
- Снятие с учета осуществляется налоговым органом в течение пяти дней со дня получения налоговым органом документов

Дата снятия с учета:

- дата прекращения осуществления плательщиком торгового сбора вида деятельности, указанной в уведомлении
- или дата постановки на учет в случае, если снятие с учета осуществляется на основании информации об отмене акта о выявлении нового объекта обложения торговым сбором, на основании которого осуществлена указанная постановка на учет.

В течение пяти дней со дня снятия с учета выдается соответствующее уведомление:

- Уведомление о снятии с учета российской организации в налоговом органе по форме N 1-5-Учет, утвержденной приказом ФНС России от 11.08.2011 № ЯК-7-6/488@;
- Уведомление о снятии с учета иностранной организации в налоговом органе по форме N 11-УС-Учет, утвержденной приказом ФНС России от 13.02.2012 № ММВ-7-6/80@;
- Уведомление о снятии с учета физического лица в налоговом органе по форме N 2-4-Учет, утвержденной приказом ФНС России от 11.08.2011 № ЯК-7-6/488@.

Ошибочная постановка на учет плательщика ТС:

- представить в инспекцию заявление в произвольной форме

В заявлении указать наименование организации, ИНН, сообщить о поданном по ошибке уведомлении и приложить его копии. Дата снятия с учета определяется по дате постановки на учет (Письмо ФНС РФ от 20.08.2015 № ГД-4-3/14721@)

Исчисление и уплата сумм торгового сбора. Порядок зачета суммы торгового сбора.

Периодом обложения сбором признается квартал.

Ставки сбора устанавливаются нормативными правовыми актами муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в рублях за квартал в расчете на объект осуществления торговли или на его площадь.

Ставки торгового сбора в Москве:

Виды торговой деятельности	Ставка торгового сбора, руб. за квартал
Торговля через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (за исключением объектов стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, являющихся автозаправочными станциями), и нестационарной торговой сети (за исключением развозной и разносной розничной торговли) в:	
1) районах, входящих в Центральный административный округ города Москвы;	81 000 за объект осуществления торговли
2) районах и поселениях, входящих в Зеленоградский, Троицкий и Новомосковский административные округа города Москвы, а также в районах Молжаниновский Северного административного округа города Москвы, Северный Северо-Восточного административного округа города Москвы, Восточный, Новокосино и Косино-Ухтомский Восточного административного округа города Москвы, Некрасовка Юго-Восточного административного округа города Москвы, Северное Бутово и Южное Бутово Юго-Западного административного округа города Москвы, Солнцево, Ново-Переделкино и Внуково Западного административного округа города Москвы, Митино и Куркино Северо-Западного административного округа города Москвы;	28 350 за объект осуществления торговли
3) районах, входящих в Северный (за исключением района Молжаниновский), Северо-Восточный (за исключением района Северный), Восточный (за исключением районов Восточный, Новокосино и Косино-Ухтомский), Юго-Восточный (за исключением района Некрасовка), Южный, Юго-Западный (за исключением районов Северное Бутово и Южное Бутово), Западный (за исключением районов Солнцево, Ново-Переделкино и Внуково), Северо-Западный (за исключением районов Митино и Куркино) административные округа города Москвы	40 500 за объект осуществления торговли
Развозная и разносная розничная торговля	40 500 за объект осуществления торговли
Торговля через объекты стационарной торговой сети с торговыми залами:	
1) до 50 кв. метров (включительно), расположенные в:	
а) районах, входящих в Центральный административный округ города Москвы;	60 000 за объект осуществления торговли

<p>б) районах и поселениях, входящих в Зеленоградский, Троицкий и Новомосковский административные округа города Москвы, а также в районах Молжаниновский Северного административного округа города Москвы, Северный Северо-Восточного административного округа города Москвы, Восточный, Новокосино и Косино-Ухтомский Восточного административного округа города Москвы, Некрасовка Юго-Восточного административного округа города Москвы, Северное Бутово и Южное Бутово Юго-Западного административного округа города Москвы, Солнцево, Ново-Переделкино и Внуково Западного административного округа города Москвы, Митино и Куркино Северо-Западного административного округа города Москвы;</p>	<p>21 000 за объект осуществления торговли</p>
<p>в) районах, входящих в Северный (за исключением района Молжаниновский), Северо-Восточный (за исключением района Северный), Восточный (за исключением районов Восточный, Новокосино и Косино-Ухтомский), Юго-Восточный (за исключением района Некрасовка), Южный, Юго-Западный (за исключением районов Северное Бутово и Южное Бутово), Западный (за исключением районов Солнцево, Ново-Переделкино и Внуково), Северо-Западный (за исключением районов Митино и Куркино) административные округа города Москвы;</p>	<p>30 000 за объект осуществления торговли</p>
<p>2) свыше 50 кв. метров, расположенные в:</p>	
<p>а) районах, входящих в Центральный административный округ города Москвы;</p>	<p>1 200 рублей за каждый кв. метр площади торгового зала, не превышающей 50 кв. метров, и 50 рублей за каждый полный (неполный) кв. метр площади торгового зала свыше 50 кв. метров</p>
<p>б) районах и поселениях, входящих в Зеленоградский, Троицкий и Новомосковский административные округа города Москвы, а также в районах Молжаниновский Северного административного округа города Москвы, Северный Северо-Восточного административного округа города Москвы, Восточный, Новокосино и Косино-Ухтомский Восточного административного округа города Москвы, Некрасовка Юго-Восточного административного округа города Москвы, Северное Бутово и Южное Бутово Юго-Западного административного округа города Москвы, Солнцево, Ново-Переделкино и Внуково Западного административного округа города Москвы, Митино и Куркино Северо-Западного административного округа города Москвы;</p>	<p>420 рублей за каждый кв. метр площади торгового зала, не превышающей 50 кв. метров, и 50 рублей за каждый полный (неполный) кв. метр площади торгового зала свыше 50 кв. метров</p>

в) районах, входящих в Северный (за исключением района Молжаниновский), Северо-Восточный (за исключением района Северный), Восточный (за исключением районов Восточный, Новокосино и Косино-Ухтомский), Юго-Восточный (за исключением района Некрасовка), Южный, Юго-Западный (за исключением районов Северное Бутово и Южное Бутово), Западный (за исключением районов Солнцево, Ново-Переделкино и Внуково), Северо-Западный (за исключением районов Митино и Куркино) административные округа города Москвы	600 рублей за каждый кв. метр площади торгового зала, не превышающей 50 кв. метров, и 50 рублей за каждый полный (неполный) кв. метр площади торгового зала свыше 50 кв. метров
Организация розничных рынков	50 за 1 кв. метр площади розничного рынка

Пример. Расчет торгового сбора для стационарной торговой сети с торговым залом и без него

Организация открыла в районе «Теплый стан» ЮЗАО г. Москвы продуктовый магазин площадью 102 кв. м и 2 стационарных овощных киоска без торговых залов.

Для района «Теплый стан» ЮЗАО г. Москвы установлены следующие ставки торгового сбора:

- для объекта стационарной торговой сети с торговым залом свыше 50 кв. м - 600 руб. за каждый кв. м площади, не превышающей 50 кв. м, и 50 руб. за каждый кв. м площади, превышающей 50 кв. м;
- для объектов нестационарной торговой сети или стационарной торговой сети без торгового зала - 40 500 руб.

Торговый сбор за каждый квартал составит 113 600 руб., в том числе:

- за магазин - 32 600 руб. (600 руб. x 50 кв. м + 50 руб. x 52 кв. м);
- за два стационарных овощных киоска - 81 000 руб. (40 500 руб. x 2).

Торговый сбор уплачивается ежеквартально не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом

Для 2017 г. сроки уплаты торгового сбора такие:

- за I квартал - не позднее 25.04.2017;
- за II квартал - не позднее 25.07.2017;
- за III квартал - не позднее 25.10.2017; за IV квартал - не позднее 25.01.2018.

Торговый сбор уплачивается на следующие КБК сбор - 182 1 05 05010 02 1000 110;

- пени - 182 1 05 05010 02 2100 110;
- штрафы - 182 1 05 05010 02 3000 110

Порядок зачета суммы торгового сбора

1. Возможность зачета есть только у тех организаций, которые встали на учет по торговому сбору
2. Зачет возможен по налогу на прибыль, налогу при УСН, НДФЛ

Порядок зачета при УСН Объект «ДОХОДЫ»:

Налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения «доходы» вправе уменьшить на сумму торгового сбора сумму налога, исчисленного с объекта налогообложения, только по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен торговый сбор.

Уменьшение на сумму торгового сбора показывается в разделе 2.1.2 налоговой декларации. В связи с этим плательщики «упрощенного» налога, осуществляющие вид деятельности, по которому в городе Москве установлен торговый сбор, в состав налоговой декларации по УСН помимо титульного листа и разделов 1.1 и 2.1.1 включают еще и раздел 2.1.2.

Раздел 2.1.2 заполняется тоже нарастающим итогом по всем показателям за квартал, полугодие, девять месяцев и налоговый период.

По строкам 110 - 143 данного раздела приводятся показатели только по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен торговый сбор. Значения показателей, отраженные по указанным строкам 110 - 143 раздела 2.1.2, учитываются при формировании величин показателей, заносимых по строкам 110 - 143 раздела 2.1.1.

В случае осуществления налогоплательщиком только вида предпринимательской деятельности, в отношении которого в соответствии с главой 33 НК РФ он уплачивает торговый сбор, показатели строк 110 - 143 раздела 2.1.2 повторяются по строкам 110 - 143 раздела 2.1.1.

По строкам 150 - 153 приводится нарастающим итогом сумма торгового сбора, фактически уплаченная налогоплательщиком в течение налогового (отчетного) периода.

По строкам 160 - 163 фиксируется сумма уплаченного налогоплательщиком торгового сбора, уменьшающая сумму налога (авансового платежа по налогу), исчисленную за налоговый (отчетный) период.

Сумма торгового сбора, уменьшающая налог при УСН, не может быть больше разницы между налогом и страховыми взносами от вида деятельности, в отношении которого уплачивается торговый сбор. При этом сумма торгового сбора не может превышать разницу между суммой налога и суммой страховых взносов в целом по налогоплательщику.

Если сумма исчисленного налога (авансового платежа по налогу) за налоговый (отчетный) период (показатели строк 130 - 133 раздела 2.1.2), уменьшенная на сумму совокупности страховых взносов, предусмотренных пунктом 3.1 статьи 346.21 НК РФ (показатели строк 140 - 143 раздела 2.1.2), меньше фактически уплаченной в налоговом (отчетном) периоде суммы торгового сбора (показатели строк 150 - 153 раздела 2.1.2), показатели строк 160 - 163 раздела 2.1.2 определяются как разница соответственно показателей строк 130 - 133 раздела 2.1.2 и показателей строк 140 - 143 раздела 2.1.2.

Если сумма исчисленного налога (авансового платежа по налогу) за налоговый (отчетный) период (показатели строк 130 - 133 раздела 2.1.2), уменьшенная на сумму совокупности страховых взносов, предусмотренных пунктом 3.1 статьи 346.21 НК РФ (показатели строк 140 - 143 раздела 2.1.2), больше фактически уплаченной в налоговом (отчетном) периоде суммы торгового сбора (показатели строк 150 - 153 раздела 2.1.2) или равна ей, по строкам 160 - 163 раздела 2.1.2 приводятся показатели, равные соответственно показателям строк 150 - 153 раздела 2.1.2.

При этом сумма уплаченного торгового сбора, уменьшающая сумму налога (авансового платежа по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, отражаемая по строкам 160 - 163, не может быть больше суммы исчисленного налога (авансовых платежей по налогу) (показатели строк 130 - 133 раздела 2.1.1), уменьшенной на сумму страховых взносов, предусмотренных пунктом 3.1 статьи 346.21 НК РФ (показатели строк 140 - 143 раздела 2.1.1).

Следовательно: сначала надо уменьшить налог по УСН на взносы (не более чем на 50%) и потом оставшуюся сумму уменьшить на торговый сбор без ограничений (п. 8 ст. 346.21 НК РФ)

Объект «ДОХОДЫ минус РАСХОДЫ»:

- сумму уплаченного торгового сбора учитывают в декларации в составе расходов, отражаемых по кодам строк 220 - 223 Раздела 2.2 Декларации.

Следовательно, сбор полностью учитывается в расходах. **Порядок зачета по налогу на прибыль**

1. уменьшить на торговый сбор можно на сумму авансового платежа/налога на прибыль в части, которая поступает по ставке 18% в бюджет Москвы.

2. Уменьшать авансовый платеж/налог на сбор можно только в том случае, если и сбор, и платежи по налогу на прибыль уплачиваются в бюджет Москвы.

3. Авансовый платеж/налог можно уменьшить только на те суммы сбора, которые **перечислены** до даты уплаты авансового платежа/налога на прибыль:

- авансовый платеж по налогу на прибыль за 9 месяцев т.г. можно уменьшить на сумму торгового сбора за III квартал, если он уплачен не позднее 28.10.т.г.;

- налог на прибыль за т. г. можно уменьшить на сумму торгового сбора, уплаченного и за III, и за IV кварталы, при условии, что сборы уплачены не позднее 28.03. след.г.;

- если торговый сбор за IV квартал т. г. уплачен после срока уплаты налога за год (после 28.03. след. г.), то на него можно уменьшить исчисленный авансовый платеж за I квартал след. г.

4. В декларации по налогу на прибыль: • 265 - 267 листа 02;

- 095 - 097 Приложения № 5 к листу 02.

Тема 4. Налог на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)

Что такое НДФЛ

НДФЛ - это налог на доход физических лиц. Это основной налог для физлиц, им облагаются почти все их доходы, но есть и льготы.

Он удерживается непосредственно из доходов налогоплательщика.

Кто является налогоплательщиком по НДФЛ

Плательщиками НДФЛ являются (п. 1 ст. 207 НК РФ):

1) граждане, лица без гражданства - налоговые резиденты РФ и нерезиденты РФ, которые получили доход в РФ. Рассчитывают, удерживают и перечисляют налог по общему правилу не сами физлица, а организации и индивидуальные предприниматели, которые выплачивают таким физлицам доходы, - налоговые агенты. Например, НДФЛ с зарплаты работников рассчитывает и удерживает работодатель;

2) индивидуальные предприниматели и физические лица, занимающиеся частной практикой, например нотариусы и адвокаты. Они рассчитывают и уплачивают НДФЛ самостоятельно.

Есть ли льготы по НДФЛ

Налоговый кодекс РФ не использует термин "льготы" в отношении НДФЛ. Однако на практике зачастую льготами по НДФЛ называют необлагаемые доходы и вычеты по НДФЛ.

С не облагаемых НДФЛ доходов не нужно исчислять, удерживать и перечислять налог. К таким доходам, к примеру, относятся:

- компенсационные выплаты, которые установлены законодательством РФ, субъектов РФ и решениями представительных органов местного самоуправления (выходное пособие при увольнении, возмещение вреда здоровью и др.) (п. 3 ст. 217 НК РФ);

- алименты (п. 5 ст. 217 НК РФ) и т.д.

Вычеты по НДФЛ уменьшают сумму облагаемого дохода, что, в свою очередь, ведет к уменьшению уплачиваемого налога. Предусмотрено семь видов вычетов. Самые распространенные из них - стандартный вычет "на себя" и на детей, имущественный вычет при покупке или продаже жилья.

Почти все вычеты могут предоставить налоговые агенты по заявлению налогоплательщиков, кроме некоторых исключений, когда вычет физлицо может получить только через налоговую инспекцию.

Кто является налоговым агентом по НДФЛ

Налоговыми агентами по НДФЛ являются организации и ИП, если они выплачивают доходы физлицам, а именно:

- российские организации;
- обособленные подразделения иностранных организаций в РФ;
- индивидуальные предприниматели и физические лица, занимающиеся частной практикой, например нотариусы и адвокаты (в отношении их работников).

В каком порядке налоговый агент исчисляет, удерживает и уплачивает НДФЛ

Как налоговый агент исчисляет НДФЛ

Налоговый агент должен исчислить НДФЛ со всех выплачиваемых им доходов физических лиц. Это касается как денежных средств, так и доходов в натуральной форме (например, оказание услуг, выполнение работ для физического лица бесплатно или с частичной оплатой).

По НДФЛ установлены ставки: 13, 30, 35, 15, 9%. Какую ставку применять, зависит от вида дохода и того, является ли его получатель налоговым резидентом РФ (ст. 224 НК РФ).

Наиболее частыми являются ставки 13% и 30%.

Ставка 13% применяется ко всем доходам, для которых не установлены специальные ставки (п. 1 ст. 224 НК РФ). В частности, по ставке 13% облагается зарплата.

Ставка 30% применяется, например, при расчете НДФЛ с доходов нерезидентов (п. 3 ст. 224 НК РФ), если для них не установлено исключений (например, ставка 13% применяется к доходам нерезидента - высококвалифицированного специалиста).

В целом ставки 35, 15 и 9% применяются весьма ограниченным кругом налоговых агентов.

Так, ставка 35% применяется, например, с сумм выигрышей и призов от участия в конкурсах и играх, проводимых в целях рекламы, в сумме, превышающей 4 000 руб.

Ставку 15% применяют российские организации при расчете НДФЛ с дивидендов, выплачиваемых нерезидентам.

Ставка 9% применяется, например, в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.

Как налоговый агент удерживает НДФЛ

НДФЛ с дохода в денежной форме следует удержать при фактической выплате дохода (п. 4 ст. 226 НК РФ). Как правило, это день, когда вы выплачиваете физлицу деньги или перечисляете их по его указанию третьим лицам.

Но есть случаи, когда НДФЛ удерживается не в момент выплаты денег физлицу, а позже. Например, аванс по зарплате. В момент его выплаты НДФЛ не нужно удерживать, так как датой фактического получения дохода в виде зарплаты является последний день месяца, за который она начислена (п. 2 ст. 223 НК РФ). То есть при выплате аванса у физлица, с точки зрения НДФЛ, доход еще не возникает. Налог нужно будет удержать, только когда вы выплатите вторую часть зарплаты по окончании месяца (п. 4 ст. 226 НК РФ).

Еще пример - командировочные, которые облагаются НДФЛ (например, суточные сверх норм). В момент их выплаты физлицу перед поездкой налог удерживать не нужно. Датой фактического получения дохода в этом случае будет последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет работника (пп. 6 п. 1 ст. 223 НК РФ). Значит, удержать налог нужно будет из ближайшей к этой дате денежной выплаты, например из очередной зарплаты (п. 4 ст. 226 НК РФ).

С доходов в натуральной форме (подарки сотрудникам и др.) налог удерживается из доходов, выплачиваемых физлицу в том же году в денежной форме. НДФЛ необходимо удерживать начиная с выплаты, ближайшей к дате передачи дохода в натуральной форме (пп. 2 п. 1 ст. 223, п. п. 4, 5 ст. 226 НК РФ).

Если у сотрудника или иного физлица, для которого вы являетесь налоговым агентом, возник доход в виде материальной выгоды, по общему правилу нужно удержать НДФЛ из его последующих доходов, выплачиваемых в том же году в денежной форме. Налог необходимо удерживать начиная с выплаты, ближайшей к дате фактического получения дохода в виде материальной выгоды (пп. 3, 7 п. 1 ст. 223, п. п. 4, 5 ст. 226 НК РФ).

Как налоговый агент уплачивает НДФЛ

По общему правилу налоговый агент перечисляет НДФЛ в налоговый орган по месту учета не позднее первого рабочего дня, следующего за днем выплаты этих доходов физическому лицу. Однако для налога, удержанного с некоторых видов доходов, установлены специальные сроки уплаты. Так, НДФЛ с отпускных и больничных перечисляется в бюджет не позднее последнего дня месяца, в котором были выплачены такие доходы.

Если налоговый агент не перечислит НДФЛ в бюджет, он может быть привлечен к ответственности.
В каком порядке налоговый агент ведет учет НДФЛ и отражает исчисленный и удержанный НДФЛ в отчетности

Как вести налоговый учет по НДФЛ

Вести налоговый регистр - одна из обязанностей налогового агента, неисполнение которой может повлечь довольно серьезные штрафы.

Такой регистр каждый налоговый агент разрабатывает самостоятельно, поскольку утвержденной формы нет. При разработке регистра за основу можно взять утратившую силу форму справки 1-НДФЛ.

В налоговый регистр нужно включить обязательные сведения:

- идентифицирующие налогоплательщика, включая его статус налогового резидентства;
- о выплаченных ему доходах: вид дохода, сумму дохода до уменьшения на вычеты и с учетом налоговых вычетов (до уменьшения на сумму НДФЛ), дату фактического получения и выплаты дохода;
- о предоставленных вычетах: вид и код вычета, его сумму, а также сведения о расходах и суммах, уменьшающих налоговую базу по НДФЛ;
- об исчисленном и удержанном НДФЛ: сумму налога, дату его удержания и перечисления, а также реквизиты платежных поручений на уплату НДФЛ.

Как отразить исчисленный и удержанный НДФЛ в отчетности

Налоговые агенты должны отчитаться в налоговый орган о доходах, выплаченных физлицам, и об исчисленном и удержанном с них НДФЛ.

Отчетность агента состоит из расчета 6-НДФЛ и справки 2-НДФЛ.

Отличаются они друг от друга тем, что в расчете 6-НДФЛ указываются обобщенные сведения по всем физлицам, получившим доходы от налогового агента, а в справке 2-НДФЛ - по каждому физлицу в отдельности.

Как отразить исчисленный НДФЛ в отчетности

Сумма исчисленного НДФЛ отражается:

- по строке 040 разд. 1 расчета 6-НДФЛ. Эта сумма исчисляется со всех доходов по всем физлицам с начала года. При этом в ее составе отдельно по строке 045 выделяется сумма НДФЛ, исчисленного с начала года с дивидендов (ст. 216 НК РФ, п. п. 3.1, 3.3 Порядка заполнения расчета 6-НДФЛ);
- в поле "Сумма налога исчисленная" разд. 2 справки 2-НДФЛ (п. 4.5 Порядка заполнения справки 2-НДФЛ).

Как отразить удержанный НДФЛ в отчетности

Сумма удержанного НДФЛ отражается:

- по строке 070 разд. 1 расчета 6-НДФЛ. Этот показатель представляет собой налог, который удержан с начала года со всех доходов физлиц (ст. 216 НК РФ, п. п. 3.1, 3.3 Порядка заполнения расчета 6-НДФЛ);
- по строке 140 разд. 2 расчета 6-НДФЛ. Указывается сумма НДФЛ, удержанного с доходов, выплаченных физлицам на дату, указанную по строке 110 (п. 4.2 Порядка заполнения расчета 6-НДФЛ). В разд. 2 расчета отражаются операции за последние три месяца отчетного периода;
- в поле "Сумма налога удержанная" разд. 2 справки 2-НДФЛ (п. 4.6 Порядка заполнения справки 2-НДФЛ).

Какие штрафы по НДФЛ предусмотрены для налогового агента

Штрафы установлены за нарушение обязанностей налогового агента (п. 1 ст. 226, п. 2 ст. 230 НК РФ). Размер штрафа зависит от вида нарушения.

За неуплату (неудержание, неполное удержание, неполную и (или) несвоевременную уплату) НДФЛ вас могут оштрафовать на 20% от неуплаченной (неудержанной) суммы налога (ст. 123 НК РФ).

Кроме того, за неперечисление (несвоевременное перечисление) удержанного НДФЛ в бюджет подлежат уплате пени (п. п. 1, 7 ст. 75 НК РФ).

За нарушения при составлении и сдаче отчетности по НДФЛ предусмотрены следующие штрафы.

1. За нарушение срока представления расчета 6-НДФЛ вам могут начислить штраф в размере 1 000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для подачи расчета, до дня, когда он был представлен (п. 1.2 ст. 126 НК РФ). А если не сдать вовремя справки 2-НДФЛ, то вас оштрафуют на 200 руб. за каждую не сданную вовремя справку (п. 1 ст. 126 НК РФ). Помимо этого за непредставление в срок указанных документов работника, ответственного за их подачу, могут оштрафовать на сумму от 300 до 500 руб. (примечание к ст. 2.4, ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ).

2. За ошибки и недостоверные сведения в справках 2-НДФЛ и расчете 6-НДФЛ предусмотрен штраф в размере 500 руб. за каждый документ с ошибками, а также штраф с руководителя организации в размере от 300 до 500 руб. (п. 1 ст. 126.1 НК РФ, примечание к ст. 2.4, ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ).

3. Если вы должны были сдать расчет 6-НДФЛ в электронном виде, а подали его на бумаге, то вас могут оштрафовать на 200 руб. (ст. 119.1 НК РФ).

Вычеты по НДФЛ

Что такое налоговый вычет

Налоговый вычет по НДФЛ - это сумма, которая уменьшает налоговую базу (величину облагаемого НДФЛ дохода). Уменьшение налоговой базы, в свою очередь, приводит к уменьшению суммы налога (п. 3 ст. 210 НК РФ).

Важно: в общем случае на налоговые вычеты уменьшить можно доходы, которые облагаются НДФЛ по ставке 13% согласно п. 1 ст. 224 НК РФ, кроме доходов от долевого участия в организациях, выигрышей в лотереях и азартных играх (п. п. 3, 4 ст. 210 НК РФ).

Вычеты делятся на виды и подвиды в зависимости от их целей. Размеры и условия их применения существенно различаются. Налоговым кодексом РФ предусмотрено 7 групп вычетов:

- 1) стандартные вычеты для льготных категорий физлиц, а также лиц, на обеспечении которых находятся дети (ст. 218 НК РФ);
- 2) социальные вычеты для тех, кто нес расходы на лечение, обучение, на дополнительные меры по пенсионному обеспечению и на другие социально значимые цели (ст. 219 НК РФ);
- 3) инвестиционные вычеты для физлиц, которые открывают инвестиционные счета, а также получают доходы от продажи (погашения) ценных бумаг, обращающихся на ОРЦБ (ст. 219.1 НК РФ);
- 4) имущественные вычеты при приобретении жилья и земельных участков, при продаже некоторых видов имущества, а также в случае изъятия у налогоплательщика недвижимости для государственных или муниципальных нужд (ст. 220 НК РФ);
- 5) профессиональные вычеты для физлиц, которые оказывают услуги, выполняют работы по гражданско-правовым договорам или получают авторское вознаграждение (ст. 221 НК РФ);
- 6) вычеты при переносе на будущее убытков от операций с ценными бумагами и операций с производными финансовыми инструментами, обращающимися на организованном рынке (ст. 220.1 НК РФ);
- 7) вычеты при переносе на будущее убытков от участия в инвестиционном товариществе (ст. 220.2 НК РФ).

Размер вычетов по НДФЛ

Для каждого вида вычета установлен свой размер. Он может быть определен фиксированной суммой либо в виде предельной величины (ст. ст. 218 - 221 НК РФ). Далее подробнее рассмотрим, как определить размер по каждому виду вычета.

Размер стандартных вычетов

Стандартные вычеты предоставляются:

- "на себя" некоторым категориям физлиц - в размере 3 000 руб. или 500 руб. за каждый месяц. Размер вычета зависит от того, к какой категории относится налогоплательщик (пп. 1, 2 п. 1 ст. 218 НК РФ);
- на детей родителям и их супругам, усыновителям, приемным родителям и их супругам, опекунам и попечителям - в размере 1 400 руб. или 3 000 руб. на ребенка ежемесячно в зависимости от количества и очередности появления детей. Если ребенок является инвалидом, то к указанным суммам прибавляется еще 6 000 руб. или 12 000 руб. исходя из того, кем налогоплательщик приходится ребенку (родителем, опекуном и т.п.). На это указано в пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ.

Размер социальных вычетов

Социальные вычеты предоставляются:

- на благотворительность - в общем случае в размере фактически понесенных расходов, но не более 25% от облагаемого дохода за год.

Для пожертвований в адрес некоммерческих организаций (на формирование целевого капитала) или государственных (муниципальных) учреждений культуры либо в адрес ограниченных категорий таких организаций и учреждений законом субъекта РФ размер вычета может быть увеличен до 30% от облагаемого дохода за год (пп. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ);

- на обучение, лечение, добровольное личное страхование, добровольные взносы на пенсионное обеспечение (страхование), добровольное страхование жизни, дополнительные взносы на накопительную часть пенсии, прохождение независимой оценки своей квалификации, - в размере фактически понесенных расходов, но не более 120 000 руб. в год по всем видам расходов (пп. 2 - 6 п. 1, п. 2 ст. 219 НК РФ);
- на дорогостоящее лечение - в размере произведенных расходов без ограничения (пп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ);
- на обучение своих детей (подопечных) в размере не более 50 000 руб. на каждого ребенка. Эта сумма общая на обоих родителей (опекунов, попечителей) (пп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ).

Размер имущественных вычетов

Имущественные вычеты предоставляются:

- при продаже недвижимости, которая была в собственности меньше минимального срока владения, указанного в ст. 217.1 НК РФ - в размере не более 1 000 000 руб. в целом за год для жилья, земли, дач, и 250 000 руб. в целом за год для остальной недвижимости, либо в размере расходов, которые налогоплательщик понес при покупке этого имущества (ст. 216, пп. 1 п. 1, пп. 1, 2 п. 2 ст. 220 НК РФ);
- при продаже иного имущества (кроме ценных бумаг), которое было в собственности меньше трех лет - в размере до 250 000 руб. в целом за год, либо в размере расходов, которые физлицо понесло при покупке этого имущества (ст. 216, пп. 1 п. 1, пп. 1, 2 п. 2 ст. 220 НК РФ);
- при приобретении жилья (долей в нем), земельного участка, предназначенного для строительства жилья или на котором уже построено жилье - в размере фактически произведенных расходов на

приобретение, но не свыше 2 000 000 руб. Если для покупки привлекались целевые кредиты (займы), то еще может быть предоставлен вычет по уплаченным процентам в пределах 3 000 000 руб. (пп. 3, 4 п. 1, пп. 1 п. 3, п. 4 ст. 220 НК РФ);

- вычет при изъятии для государственных или муниципальных нужд земельного участка и (или) расположенного на нем иного объекта недвижимости - в размере выкупной стоимости изъятого имущества (пп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Размер профессиональных вычетов

Профессиональные вычеты предоставляются:

- индивидуальным предпринимателям - в сумме произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, либо в размере 20% от дохода при отсутствии подтверждающих документов (п. 1 ст. 221, пп. 1 п. 1 ст. 227 НК РФ);

- нотариусам, адвокатам и иным лицам, занимающимся частной практикой, - в сумме произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов (п. 1 ст. 221, пп. 2 п. 1 ст. 227 НК РФ);

- налогоплательщикам, выполняющим работы (оказывающим услуги) по гражданско-правовым договорам, - в размере произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг) (п. 2 ст. 221 НК РФ);

- налогоплательщикам, получающим авторские вознаграждения, - в размере произведенных и документально подтвержденных расходов. При отсутствии подтверждающих документов вычеты предоставляются в пределах 20 - 40% от таких доходов в зависимости от вида авторского произведения (п. 3 ст. 221 НК РФ).

Размер инвестиционных вычетов

Размеры инвестиционных вычетов определяются следующим образом:

- вычеты на прибыль, полученную в налоговом периоде от продажи (погашения) ценных бумаг, обращающихся на ОРЦБ, находившихся в собственности более трех лет, рассчитываются по формуле: 3 000 000 руб. x коэффициент срока нахождения в собственности ценных бумаг (пп. 1 п. 1, пп. 2 п. 2 ст. 219.1 НК РФ);

- вычеты по индивидуальному инвестиционному счету предоставляются либо в размере фактически внесенных на этот счет средств в налоговом периоде (но не более 400 000 руб.), либо в размере прибыли от операций по этому счету (пп. 2, 3 п. 1, пп. 1 п. 3 ст. 219.1 НК РФ).

Размер вычетов при переносе убытков

Вычеты при переносе убытков предоставляются по доходам:

- от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, - в размере убытков от таких операций, полученных в предыдущих периодах, но не больше размера налоговой базы по таким операциям (пп. 1 п. 2 ст. 220.1 НК РФ);

- от операций с производными финансовыми инструментами, обращающимися на организованном рынке, - в размере убытков от таких операций, полученных в предыдущих периодах, но не больше размера налоговой базы по таким операциям (пп. 2 п. 2 ст. 220.1 НК РФ);

- от участия в инвестиционном товариществе - в размере убытков от операций инвестиционных товариществ, полученных в предыдущих периодах, но не больше размера налоговой базы по таким операциям (п. п. 1, 2 ст. 220.2 НК РФ).

Документы для предоставления вычета по НДФЛ

Для предоставления вычета по НДФЛ работник должен представить заявление и подтверждающие документы (п. 3 ст. 218 НК РФ). Конкретный перечень документов зависит от вида вычета:

- для вычета на детей это может быть, например, свидетельство о рождении;
- для вычета "на себя" в связи с инвалидностью это может быть справка об установлении инвалидности;

- для социальных вычетов на обучение, лечение и страхование жизни потребуется уведомление из налоговой инспекции, а для "пенсионных" вычетов - документы, подтверждающие расходы работника на уплату взносов (п. 2 ст. 219 НК РФ);

для имущественного вычета при покупке жилья и уплате процентов по целевым кредитам от работника нужно получить уведомление из налоговой инспекции с суммой вычета (п. 8 ст. 220 НК РФ);

- для профессиональных вычетов по гражданско-правовым договорам на выполнение работ (оказание услуг) затребуйте документы, подтверждающие расходы физлица, связанные с выполнением этих работ (услуг) (п. 2 ст. 221 НК РФ).

Как предоставляются вычеты по НДФЛ, если нет дохода

Вычет в этом случае по общему правилу не предоставляется. Чтобы предоставить вычеты по НДФЛ, физлицу должен быть выплачен доход, подлежащий обложению НДФЛ по ставке 13% (за исключением, например, дивидендов) (п. 3 ст. 210, п. 1 ст. 224 НК РФ).

Стандартные вычеты при отсутствии дохода

Стандартные вычеты предоставляются ежемесячно. Если в отдельные месяцы доход физлицу не выплачивается, но до конца года выплаты возобновились, то вы должны предоставить вычеты и за месяцы, в

которых дохода не было. Если до конца года выплаты не возобновились, то вычет не предоставляется и на следующий год не переносится.

Имущественный вычет на покупку жилья при отсутствии дохода

Имущественный вычет на покупку жилья предоставляется путем уменьшения дохода, облагаемого НДФЛ. Поэтому если в течение года дохода нет или его недостаточно для предоставления вычета в полном размере, то вычет переносится на следующие годы до полного его использования (п. 9 ст. 220 НК РФ).

Социальные вычеты при отсутствии доходов

Социальные вычеты предоставляются за счет уменьшения облагаемого НДФЛ дохода. Поэтому если в течение года доход физлицу не выплачивается или он меньше, чем сумма социального вычета, то вычет (его остаток) на следующий год не переносится (Письма Минфина России от 20.03.2018 N 03-04-05/17128, от 11.11.2016 N 03-04-05/66297).

Как облагаются НДФЛ заработная плата и иные выплаты работникам

К основным выплатам, которые облагаются НДФЛ, относятся заработная плата, премии, суммы отпускных, пособие по временной нетрудоспособности. Налог по ним необходимо удерживать при фактической выплате.

С аванса по зарплате НДФЛ, как правило, не удерживается, только с окончательного расчета по зарплате за месяц.

Сроки уплаты НДФЛ зависят от вида выплат:

- по заработной плате и премиям - не позднее дня, следующего за днем выплаты дохода;
- по отпускным и пособию по временной нетрудоспособности - не позднее последнего числа месяца, в котором производилась выплата.

Некоторые виды выплат в пользу работника, например компенсация за несвоевременную выплату зарплаты, не облагаются НДФЛ.

Как исчислить и удержать НДФЛ с заработной платы

Организация обязана при выплате заработной платы исчислять с нее НДФЛ и выступать налоговым агентом, удерживая налог и перечисляя его в бюджет (п. п. 1, 2 ст. 226 НК РФ).

Налог по общему правилу необходимо удержать при фактической выплате зарплаты работнику (п. 4 ст. 226 НК РФ). Есть особенности удержания НДФЛ с аванса в случае, когда зарплата выплачивается двумя частями (аванс и окончательный расчет).

Срок уплаты НДФЛ с зарплаты

Перечислить НДФЛ с зарплаты работника в бюджет нужно не позднее рабочего дня, следующего за днем ее выплаты (п. 6 ст. 6.1, п. 6 ст. 226 НК РФ).

НДФЛ с аванса

Решение вопроса о том, уплачивается ли НДФЛ с аванса, зависит от того, в какое число выплачивается аванс:

- 1) до последнего числа месяца - НДФЛ не удерживается и в бюджет не перечисляется.

При этом на последний день месяца, когда наступает дата фактического получения дохода, исчисляется сумма налога в отношении всех доходов в виде оплаты труда (аванс и окончательный расчет). Данная сумма удерживается при выплате оставшейся части зарплаты по окончании месяца (то есть из сумм окончательного расчета) (Письма Минфина России от 21.02.2019 N 03-04-05/11355, от 26.04.2018 N 03-04-06/28613, от 01.02.2017 N 03-04-06/5209);

- 2) в последнее число месяца - нужно удержать и уплатить НДФЛ (см. Определение Верховного Суда РФ от 11.05.2016 N 309-КГ16-1804).

Срок уплаты НДФЛ с аванса в бюджет определяется по общему правилу п. 6 ст. 226 НК РФ - не позднее следующего дня после выплаты оставшейся части зарплаты либо аванса, уплачиваемого в последнее число месяца.

Пример расчета НДФЛ при выплате аванса и зарплаты

Оклад работника (налогового резидента РФ) составляет 50 000 руб. Аванс по зарплате в размере 23 000 руб. выплачивается 20-го числа месяца, окончательный расчет - 5-го числа следующего месяца. Работнику предоставляется стандартный вычет на двоих детей: 1 400 руб. $\times 2 = 2 800$ руб.

За январь работнику начислена ежемесячная премия 5 000 руб.

При выплате аванса в сумме 23 000 руб. за январь налог не удерживается. Расчет налога производится на последнее число января: $(50 000 \text{ руб.} - 2 800 \text{ руб.} + 5 000 \text{ руб.}) \times 13\% = 6 786$ руб. Фактически работнику выплачивается сумма $(50 000 \text{ руб.} - 23 000 \text{ руб.} + 5 000 \text{ руб.} - 6 786 \text{ руб.}) = 25 214$ руб.

Сумма НДФЛ - 6 786 руб. - перечисляется в бюджет либо в день выплаты зарплаты (5 февраля), либо на следующий рабочий день.

Последствия перечисления НДФЛ раньше выплаты заработной платы

Рекомендуем не перечислять суммы НДФЛ до фактической выплаты зарплаты, чтобы избежать претензий со стороны налоговых органов, поскольку:

- 1) перечисленные суммы могут не быть квалифицированы налоговыми органами в качестве НДФЛ, так как его удержание происходит из дохода работника и выплата налога за счет собственных средств не допускается (п. п. 4, 9 ст. 226 НК РФ, Письмо Минфина России от 13.02.2019 N 03-04-06/8932);

- 2) преждевременно перечисленный НДФЛ нельзя зачесть в счет уплаты этого налога (Письмо ФНС России от 29.09.2014 N БС-4-11/19714@).

Следует уплатить налог в установленный срок, а средства, перечисленные в бюджет до выдачи зарплаты, вернуть в общем порядке, подав заявление в налоговый орган (Письмо Минфина России от 15.12.2017 N 03-04-06/84250). Или их можно зачесть в счет погашения задолженности по иным федеральным налогам (Письмо ФНС России от 06.02.2017 N ГД-4-8/2085@).

Ответственность по ст. 123 НК РФ к налоговому агенту не применяется, поскольку нет факта перечисления сумм налога в бюджет (Письмо ФНС России от 29.09.2014 N БС-4-11/19716@).

НДФЛ с депонированной зарплаты

До фактической выплаты работнику депонированных сумм зарплаты НДФЛ не удерживается и не перечисляется.

При последующей выплате этих сумм:

- налог удерживается непосредственно из перечисляемых доходов (п. 4 ст. 226 НК РФ);
- налог уплачивается не позднее дня, следующего за днем выплаты дохода (п. 6 ст. 226 НК РФ).

НДФЛ с зарплаты, равной МРОТ

Заработная плата за выполнение трудовых обязанностей относится к доходам, являющимся объектом налогообложения НДФЛ (пп. 6 п. 1 ст. 208, ст. 209 НК РФ). Доходы, освобождаемые от налогообложения, перечислены в ст. 217 НК РФ. Среди них не упомянуты доходы в виде заработной платы в пределах МРОТ.

Никаких особенностей налогообложения в отношении зарплаты, равной величине МРОТ, не предусмотрено. Следовательно, такая заработная плата облагается НДФЛ в общем порядке.

Облагается ли НДФЛ зарплата умершего работника

Не нужно удерживать и уплачивать НДФЛ при выплате заработной платы умершего работника членам его семьи или иждивенцам (п. 18 ст. 217 НК РФ, Письма Минфина России от 17.09.2018 N 03-04-05/66356, от 06.10.2016 N 03-04-05/58142).

Облагается ли НДФЛ компенсация за несвоевременную выплату зарплаты

Если работодатель нарушает установленный срок выплаты заработной платы, отпускных и иных выплат, причитающихся работнику, то он обязан уплатить ему денежную компенсацию (ст. 236 ТК РФ).

Выплаченная компенсация за задержку зарплаты не облагается НДФЛ в полной сумме (п. 3 ст. 217 НК РФ, Письмо Минфина России от 28.02.2017 N 03-04-05/11096).

Как облагаются НДФЛ премии сотрудников

Как и зарплата, любые виды премий работникам облагаются НДФЛ без каких-либо исключений, поскольку относятся к стимулирующим выплатам (пп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ).

Исчислить НДФЛ с премии нужно на дату ее фактического получения (п. 3 ст. 226 НК РФ).

Дата фактического получения премии зависит от того, выплачена она работникам за производственные результаты или по иным, непроизводственным основаниям (например, к юбилею).

Премия за производственные показатели относится к оплате труда работника (ст. 129 ТК РФ). Поэтому датой фактического получения такой премии является последний день месяца, за который она начислена (п. 2 ст. 223 НК РФ).

Это правило не применяется к квартальным и годовым премиям. Дата их фактического получения определяется в особом порядке.

Дата фактического получения непроизводственных премий определяется как день их выплаты работнику (пп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ, Письма ФНС России от 17.09.2018 N БС-4-11/18094, Минфина России от 04.04.2017 N 03-04-07/19708).

Удержать НДФЛ с премии необходимо при ее фактической выплате (п. 4 ст. 226 НК РФ).

Срок перечисления НДФЛ с премии в бюджет - не позднее дня, следующего за днем фактической выплаты премии (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Как исчислить и уплатить НДФЛ с квартальных или годовых премий

Исчислить НДФЛ с премии нужно на дату ее фактического получения (п. 3 ст. 226 НК РФ).

Полагаем, что такой датой является день выплаты премии. Основание - пп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ, Письма Минфина России от 30.05.2018 N 03-04-06/36761, от 29.09.2017 N 03-04-07/63400 (направлено Письмом ФНС России от 06.10.2017 N ГД-4-11/20217). Значит, исчислить налог и удержать его нужно в день выплаты премии сотруднику (п. 4 ст. 226 НК РФ).

В то же время есть иная точка зрения, отраженная в Письме ФНС России: датой фактического получения премии по итогам работы за квартал (год) признается последний день месяца, в котором издан приказ о ее выплате работникам (Письмо от 24.01.2017 N БС-4-11/1139@). То есть исчислить налог при таком подходе нужно на последний день этого месяца, а удержать его - при фактической выплате премии работнику (п. 4 ст. 226 НК РФ).

Сложностей не возникает, если премия выплачивается в месяце, следующем за тем, в котором издан приказ о премировании.

Но если квартальная (годовая) премия выплачивается работникам до окончания месяца, в котором издан приказ, то возникает вопрос: когда удерживать и перечислять с нее НДФЛ. Ведь дата выплаты премии наступает раньше, чем обязанность по исчислению с нее налога.

Следуя такой логике ФНС России, нужно выплатить премию, не удерживая с нее НДФЛ. Потому что удержать НДФЛ до того, как он будет исчислен, нельзя. Исчислить НДФЛ нужно на последнее число месяца, в котором издан приказ о премировании. Таким образом, НДФЛ должен быть удержан и перечислен в бюджет при выплате иного денежного дохода.

Однако такой подход может вызвать претензии налоговых органов, поскольку он не согласуется с мнением Минфина России. Чтобы избежать их, рекомендуем:

- исчислить и удержать НДФЛ на день выплаты премии работнику;
- перечислить удержанный налог в бюджет не позднее следующего дня (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Также за дополнительными разъяснениями по данному вопросу вы можете обратиться в вашу налоговую инспекцию.

Как облагаются НДФЛ премии к празднику

Любые виды премий работникам облагаются НДФЛ, так как относятся к стимулирующим выплатам (пп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ). Кроме того, в качестве выплат, не облагаемых НДФЛ, в ст. 217 НК РФ они не поименованы.

Премии к празднику могут быть:

- производственными, то есть связанными с производственными показателями.

Такая премия является частью оплаты труда, поэтому исчислить НДФЛ с нее нужно в последний день месяца, за который работнику начислен доход (ст. 129 ТК РФ, п. 2 ст. 223 НК РФ).

Удержать налог надо при фактической выплате премии работнику, а уплатить - не позднее дня, следующего за выплатой (п. п. 4, 6 ст. 226 НК РФ).

Если премия выплачивается до окончания месяца издания приказа о премировании, дата выплаты премии наступает раньше, чем обязанность по исчислению с нее налога. В этом случае во избежание претензий налоговых органов рекомендуем удерживать НДФЛ при фактической выплате премии (п. 4 ст. 226 НК РФ);

- непроизводственными, если премия выплачивается независимо от производственных результатов.

Исчислить и удержать НДФЛ с такой премии нужно при фактической выплате премии работнику (пп. 1 п. 1 ст. 223, п. 4 ст. 226 НК РФ). Перечислить удержанный налог в бюджет следует не позднее дня, следующего за выплатой (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Как исчислить и уплатить НДФЛ с премии к юбилею организации

Любые виды премий работникам облагаются НДФЛ, так как относятся к стимулирующим выплатам (пп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ). Кроме того, в качестве выплат, не облагаемых НДФЛ, в ст. 217 НК РФ они не поименованы.

Премия, выплаченная сотруднику к юбилею организации, не связана с производственными результатами.

Исчислить и удержать НДФЛ с такой премии нужно при фактической выплате премии работнику (пп. 1 п. 1 ст. 223, п. 4 ст. 226 НК РФ). Перечислить удержанный налог в бюджет следует не позднее следующего за выплатой дня (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Как исчислить и уплатить НДФЛ с премии к юбилею сотрудника

Любые виды премий работникам облагаются НДФЛ, так как относятся к стимулирующим выплатам (пп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ). Кроме того, в качестве выплат, не облагаемых НДФЛ, в ст. 217 НК РФ они не поименованы.

Премия, выплаченная сотруднику к его юбилею, не связана с производственными результатами.

Исчислить и удержать НДФЛ с такой премии нужно при фактической выплате премии работнику (пп. 1 п. 1 ст. 223, п. 4 ст. 226 НК РФ). Перечислить удержанный налог в бюджет следует не позднее следующего за выплатой дня (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Как рассчитать НДФЛ с отпускных и перечислить его в бюджет

Отпускные облагаются НДФЛ в общем порядке (п. 1 ст. 210 НК РФ), при этом работодатель обязан удерживать НДФЛ как налоговый агент (п. п. 1, 2 ст. 226 НК РФ).

Удержание налога производится на дату выплаты отпускных, то есть работник получит суммы отпускных уже за минусом НДФЛ (пп. 1 п. 1 ст. 223, п. п. 3, 4 ст. 226 НК РФ, Письма Минфина России от 28.03.2018 N 03-04-06/19804, от 17.01.2017 N 03-04-06/1618).

Срок перечисления НДФЛ с отпускных в бюджет - не позднее последнего числа месяца, в котором производилась выплата (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Вычеты по НДФЛ с отпускных применяются в общем порядке.

Как уплачивать НДФЛ в случае переходящего отпуска

В случае переходящего отпуска НДФЛ рассчитывается, удерживается и уплачивается в аналогичном порядке. То есть перечислить налог в бюджет нужно не позднее последнего числа месяца, в котором производилась выплата.

Вычеты по НДФЛ с отпускных при переходящем отпуске применяются в том месяце, в котором работник идет в отпуск.

Пример расчета НДФЛ при переходящем отпуске с учетом применения вычетов

Петрову В.И. был предоставлен основной оплачиваемый отпуск на 14 календарных дней с 27 марта по 9 апреля. Петрову предоставляется стандартный вычет на ребенка в размере 1 400 руб. На момент выплаты отпускных доход работника, рассчитанный нарастающим итогом с начала года, не превысил 350 000 руб.

Аванс по зарплате был выдан Петрову 20 марта. НДФЛ не удерживался.

Отпускные составили 22 000 руб., в том числе за март - 7 500 руб., за апрель - 14 500 руб. При исчислении НДФЛ с отпускных был применен вычет за март.

Сумма НДФЛ с отпускных составила 2 678 руб. ((22 000 руб. - 1 400 руб.) x 13%).

20 марта Петров получил отпускные в размере 19 322 руб. (22 000 руб. - 2 678 руб.).

31 марта начислена зарплата за фактически отработанное в марте время в размере 37 000 руб.

Поскольку доход работника, рассчитанный нарастающим итогом, не превысил 350 000 руб., за ним сохраняется право на получение стандартного вычета. Однако за март вычет уже был получен при выплате отпускных. Таким образом, при расчете зарплаты за месяц необходимо удержать НДФЛ в размере 4 810 руб. (37 000 руб. x 13%).

Как облагается НДФЛ учебный отпуск

За время нахождения в учебном отпуске работнику выплачивается средний заработок (ст. ст. 173, 173.1, 174, 176 ТК РФ).

Оплата учебного отпуска в виде среднего заработка не упомянута в перечне доходов, которые освобождены от налогообложения и перечислены в ст. 217 НК РФ. Поэтому она облагается НДФЛ в общем порядке (п. 1 ст. 210 НК РФ).

Удержать НДФЛ нужно при фактической выплате такого среднего заработка, а перечислить в бюджет - не позднее последнего числа месяца, в котором производилась выплата (пп. 1 п. 1 ст. 223, п. п. 3, 4, 6 ст. 226 НК РФ).

Код дохода для оплаты учебного отпуска, который указывается в справке 2-НДФЛ, - "2012".

Как рассчитать и перечислить НДФЛ с больничных листов

Пособия по временной нетрудоспособности облагаются НДФЛ (п. 1 ст. 217 НК РФ).

Пособие по больничным листам при травме на производстве также облагается НДФЛ в общем порядке.

Налог исчисляется и удерживается при фактической выплате пособия по временной нетрудоспособности (пп. 1 п. 1 ст. 223, п. п. 3, 4 ст. 226 НК РФ).

Срок перечисления НДФЛ с больничных - не позднее последнего числа месяца, в котором производилась выплата пособия (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Облагается ли НДФЛ пособие по беременности и родам

Пособие по беременности и родам не облагается НДФЛ (п. 1 ст. 217 НК РФ). Поэтому исчислять и удерживать налог с него не нужно. Напомним, что такое пособие выплачивается на основании больничного листа (ч. 5 ст. 13 Закона N 255-ФЗ).

Как облагаются НДФЛ пособия по уходу за больным ребенком

Пособие по больничным листам по уходу за больным ребенком облагается НДФЛ в общем порядке. НДФЛ удержите при фактической выплате такого пособия (пп. 1 п. 1 ст. 223, п. п. 3, 4 ст. 226 НК РФ), а перечислите не позднее последнего числа месяца, в котором производилась его выплата (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Как облагаются НДФЛ пособия по уходу за ребенком

Пособия по уходу за ребенком в возрасте до 1,5 и до 3 лет НДФЛ не облагаются (п. 1 ст. 217 НК РФ).

Облагается ли НДФЛ пособие по уходу за ребенком до 1,5 лет

Пособие по уходу за ребенком до 1,5 лет не облагается НДФЛ, поскольку является государственным пособием (п. 1 ст. 217 НК РФ).

Облагаются ли НДФЛ пособия по уходу за ребенком до 3 лет

Ежемесячную компенсацию по уходу за ребенком до 3 лет на практике часто называют пособием. Компенсацию облагать НДФЛ не нужно (п. 1 ст. 217 НК РФ; п. 1 Указа Президента РФ от 30.05.1994 N 1110).

Как рассчитать НДФЛ при выплате алиментов

Если при выплате зарплаты работнику необходимо удержать алименты, то следует придерживаться следующего порядка действий:

- 1) начислить работнику зарплату;
- 2) исчислить и удержать НДФЛ с суммы дохода;
- 3) удержать алименты из оставшейся суммы (ч. 1 ст. 99 Федерального закона от 02.10.2007 N 229-ФЗ, п. 4 Перечня, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 18.07.1996 N 841);
- 4) выплатить работнику оставшуюся после всех удержаний сумму дохода.

Сами алименты НДФЛ не облагаются (п. 5 ст. 217 НК РФ), поэтому у их получателя удерживать ничего не нужно.

Пример налогообложения НДФЛ при удержании алиментов

Организация за март начислила работнику заработную плату в сумме 70 000 руб., выплата за вторую половину марта осуществляется 5 апреля, при этом за первую половину месяца ранее было выплачено 30 000 руб. аванса. Сумма исчисленного НДФЛ составляет (40 000 + 30 000) x 13% = 9 100 руб. Сумма к выплате составляет 40 000 - 9 100 = 30 900 руб.

Организация производит удержание алиментов в размере одной четверти заработка на единственного ребенка сотрудника: 60 900 x 1/4 = 15 225 руб., где 60 900 руб. будет общей суммой заработной платы за месяц за минусом удержанного налога.

Сумма НДФЛ 9 100 руб. должна быть перечислена в бюджет либо в день выплаты зарплаты - 5 апреля, либо на следующий рабочий день (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Как облагаются НДФЛ выплаты за дистанционную работу

Если сотрудник работает дистанционно на территории РФ, выплаты за такую работу облагаются НДФЛ в общем порядке (пп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ, Письмо Минфина России от 22.02.2017 N 03-04-06/10460). При этом работодатель удерживает налог как налоговый агент (п. п. 1, 2 ст. 226 НК РФ).

Важно помнить, что размер налоговой ставки для исчисления НДФЛ в этом случае будет зависеть от того, является ли работник налоговым резидентом (п. п. 1, 3 ст. 224 НК РФ).

Удержать НДФЛ нужно при фактической выплате дохода за дистанционную работу, а перечислить в бюджет - не позднее дня, следующего за днем фактической выплаты дохода (п. п. 4, 6 ст. 226 НК РФ).

Если дистанционная работа осуществляется в иностранном государстве, начисление НДФЛ зависит от статуса сотрудника:

- выплаты налоговому резиденту РФ облагаются НДФЛ (пп. 6 п. 3 ст. 208, п. 1 ст. 209 НК РФ). Налог уплачивает сам работник. У работодателя обязанностей налогового агента не возникает (пп. 3 п. 1 ст. 228 НК РФ, Письма Минфина России от 24.01.2019 N 03-04-05/3585, от 22.02.2017 N 03-04-06/10460);

- выплаты нерезиденту РФ не облагаются НДФЛ (Письма Минфина России от 24.01.2019 N 03-04-05/3585, от 13.07.2018 N 03-15-06/48881).

Как облагается НДФЛ средний заработок за время вынужденного прогула

За время вынужденного прогула работнику по решению суда выплачивается средний заработок за все время такого прогула (ст. 394 ТК РФ).

Этот средний заработок облагается НДФЛ, поскольку в перечне доходов, которые освобождены от налогообложения, он не упомянут (Письма Минфина России от 18.02.2019 N 03-04-05/10114, от 19.06.2018 N 03-04-05/41794, от 24.07.2014 N 03-04-05/36473, ФНС России от 14.01.2019 N БС-4-11/228).

Если в решении суда сумма НДФЛ выделена, организация должна (п. п. 4, 6 ст. 226 НК РФ):

- удержать НДФЛ при выплате среднего заработка;
- перечислить НДФЛ в бюджет не позднее дня, следующего за днем выплаты дохода.

Если в решении суда сумма НДФЛ не выделена, организация не может удержать налог. Об этом она должна сообщить в налоговую инспекцию, подав справку по форме 2-НДФЛ с признаком "2" не позднее 1 марта года, следующего за годом, в котором выплачен доход (п. 5 ст. 226 НК РФ, Письма Минфина России от 19.06.2018 N 03-04-05/41794, ФНС России от 14.01.2019 N БС-4-11/228). Такую же справку нужно выдать работнику.

Как облагается НДФЛ возмещение работодателем процентов по ипотечному кредиту

Компенсация затрат на проценты, уплаченные сотрудником по кредиту, освобождается от НДФЛ, если (п. 40 ст. 217, п. 24.1 ст. 255 НК РФ, Письмо Минфина России от 03.10.2017 N 03-04-06/64194):

- договор заключен на приобретение и (или) строительство жилья;
- сумма компенсации включена в состав расходов, учитываемых при расчете налога на прибыль;
- выплата не превышает 3% от общей суммы расходов на оплату труда по организации.

Из суммы, превышающей этот лимит, надо удержать НДФЛ (п. 1 ст. 210 НК РФ).

Как облагаются НДФЛ компенсации и иные выплаты при увольнении

Увольнение работника на практике сопровождается рядом выплат, порядок налогообложения которых различается.

Все выплаты, которые работодатель выплачивает работнику по собственной инициативе, облагаются НДФЛ в полном объеме. А вот для большинства выплат, которые работодатель производит при увольнении в связи с предписанием законодательства, включая региональное и местное, предусмотрено освобождение в пределах трех (для работников Крайнего Севера и приравненных местностей - шести) среднемесячных заработков (п. 3 ст. 217 НК РФ). Речь идет, к примеру, о таких выплатах, как выходные пособия, сохраняемый средний заработок, компенсация руководителю (ст. ст. 178, 181 ТК РФ).

Поэтому, выплачивая те или иные суммы увольняемому работнику, важно понимать, предусмотрена ли выплата законодательством, и если да, то не превышает ли ее размер установленного лимита, сверх которого нужно платить налог.

Исключение - компенсация за неиспользованный отпуск, которая хотя и предусмотрена законодательством, но облагается НДФЛ в полном объеме независимо от размера (п. 3 ст. 217 НК РФ).

Отметим, что порядок удержания и перечисления НДФЛ для всех выплат при увольнении стандартный: налог удерживается при фактической выплате и перечисляется в бюджет не позднее дня, следующего за днем выплаты работнику.

НДФЛ с компенсации за неиспользованный отпуск

Компенсация за неиспользованный отпуск при увольнении облагается НДФЛ в полной сумме, поскольку данный вид выплат отсутствует в перечне не облагаемых НДФЛ доходов (п. 3 ст. 217 НК РФ).

При этом основание увольнения (сокращение штата, по собственному желанию или др.) значения не имеет.

Сумму налога нужно удержать при фактической выплате компенсации (п. 4 ст. 226 НК РФ).

Срок перечисления НДФЛ с компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении исчисляется по общим правилам: перечислить налог в бюджет необходимо не позднее дня, следующего за днем выплаты работнику (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Если день, когда нужно перечислить налог, приходится на выходной или нерабочий праздничный день, то срок уплаты переносится на ближайший после него рабочий день (п. п. 6, 7 ст. 6.1 НК РФ).

В справке 2-НДФЛ для указанного дохода следует указать код 2013.

Если работнику вместо выплаты компенсации предоставили отпуск с последующим увольнением, то компенсация не выплачивается и работник получает отпускные в обычном порядке.

Как облагаются НДФЛ выходные пособия при увольнении

Выходное пособие, выплаченное работнику при увольнении, не облагается НДФЛ при соблюдении трех условий (п. 3 ст. 217 НК РФ):

1) выплата пособия предусмотрена федеральным, региональным законами или решением местных органов власти.

Пособия выплачиваются, например, при увольнении в связи с ликвидацией организации, в связи с сокращением численности или штата работников организации, призывом работника на военную службу, отказом работника от перевода на работу в другую местность и т.д. (ст. 178 ТК РФ);

2) пособие выплачено в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ;

3) размер выплаченного пособия не превышает установленный НК РФ норматив. Он равен трехкратному размеру среднего месячного заработка работника или шестикратному размеру для работников, уволенных из организаций в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях. Норматив применяется к сумме выплат выходного пособия и среднего месячного заработка на период трудоустройства (п. 3 ст. 217 НК РФ).

Определите сумму выплаченного работнику выходного пособия и среднего месячного заработка на период трудоустройства:

- если сумма не превышает трехкратный (шестикратный) размер, то НДФЛ уплачивать не нужно;

- если превышает, то с суммы превышения вы должны удержать и уплатить НДФЛ.

НДФЛ с выплат при сокращении: выходное пособие, сохраняемый заработок на время трудоустройства и дополнительная компенсация при досрочном увольнении

При увольнении работника в связи с сокращением (ликвидацией организации) предусматриваются разные выплаты: выходное пособие, средний месячный заработок на период трудоустройства и дополнительная компенсация при досрочном увольнении (в случае, если работник увольняется ранее истечения двухмесячного срока предупреждения) (ст. ст. 178, 180 ТК РФ).

Выходное пособие и среднемесячный заработок на период трудоустройства облагаются НДФЛ в части, которая превышает трехкратный размер среднемесячного заработка, а для работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, - шестикратный размер (п. 3 ст. 217 НК РФ).

Дополнительная компенсация при досрочном увольнении не облагается НДФЛ в полном размере (п. 3 ст. 217 НК РФ, Письма Минфина России от 01.04.2019 N 03-04-05/22289, от 20.03.2018 N 03-15-06/17473, от 03.08.2017 N 03-04-06/49795).

Важно: для правильного расчета налога с выходного пособия и среднемесячного заработка на время трудоустройства эти две выплаты необходимо учитывать в совокупности, даже если они выплачены в разное время (Письма Минфина России от 08.05.2019 N 03-04-05/33552, от 03.03.2017 N 03-04-05/12173).

Если сумма выходного пособия и среднемесячного заработка на период трудоустройства превысит трехкратный (шестикратный) среднемесячный заработок, то с превышения надо удержать налог.

Пример. НДФЛ с выплат при увольнении по сокращению

Работнику со среднемесячным заработком в 30 000 руб. при сокращении выплачены выходное пособие (30 000 руб.) и дополнительная компенсация в размере двух среднемесячных заработков (60 000 руб.).

Впоследствии он обратился за получением среднемесячного заработка на время трудоустройства за два месяца с зачетом выходного пособия в размере 30 000 руб. (60 000 руб. - 30 000 руб.).

Дополнительная компенсация (60 000 руб.) полностью не облагается НДФЛ.

Общая сумма выходного пособия и среднемесячного заработка на период трудоустройства составит 60 000 руб. (30 000 руб. + 30 000 руб.). Лимит для освобождения от налогообложения НДФЛ этих двух выплат составит 90 000 руб. (30 000 руб. x 3). Поэтому со всей суммы выплат при увольнении не нужно удерживать НДФЛ.

НДФЛ с выплат при увольнении по соглашению сторон: выходное пособие, компенсация и др.

Компенсации при увольнении работника по соглашению сторон не облагаются НДФЛ, если не превышают трехкратный среднемесячный заработок (шестикратный среднемесячный заработок для работников, уволенных из организаций в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях). Следовательно, удерживать и перечислять налог с этих выплат не нужно (п. 3 ст. 217 НК РФ, Письма Минфина России от 25.01.2019 N 03-04-05/4027, от 12.02.2018 N 03-04-06/8420, от 28.02.2017 N 03-04-06/11087, ФНС России от 15.03.2019 N БС-4-11/4681@, от 25.05.2017 N БС-4-11/9933, Определение Верховного Суда РФ от 16.06.2017 N 307-КГ16-19781). Чтобы исключить споры с налоговыми органами, рекомендуем предусмотреть в трудовом или коллективном договоре возможность выплаты компенсации в случае увольнения по соглашению сторон. Кроме того, целесообразно указать, что такая компенсация может

быть оформлена отдельным соглашением, являющимся неотъемлемой частью трудового договора (ст. 57 ТК РФ).

Если компенсационная выплата больше указанного размера, то НДФЛ удержите и перечислите только с суммы превышения (Письма Минфина России от 15.03.2019 N БС-4-11/4681@, от 25.01.2019 N 03-04-05/4027, от 12.02.2018 N 03-04-06/8420, от 28.02.2017 N 03-04-06/11087, ФНС России от 25.05.2017 N БС-4-11/9933). Налог в таком случае удержите при фактической выплате компенсации и перечислите его в бюджет не позднее дня, следующего за днем выплаты работнику (п. п. 4, 6 ст. 226 НК РФ).

НДФЛ с компенсации руководителю (генеральному директору), главному бухгалтеру при увольнении в связи со сменой собственника

Компенсация руководителю организации, его заместителю или главбуху (ст. 181 ТК РФ) облагается НДФЛ в том же порядке, что и выплаты при сокращении работников. О порядке исчисления НДФЛ при сокращении см. выше.

Это означает, что начислить налог нужно на сумму компенсации в части, которая превышает в целом трехкратный размер среднемесячного заработка (для работников, уволенных из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях - шестикратный размер) (п. 3 ст. 217 НК РФ).

Налог с суммы превышения нужно удержать при фактической выплате компенсации и перечислить в бюджет не позднее дня, следующего за днем выплаты работнику (п. п. 4, 6 ст. 226 НК РФ).

Как рассчитать НДФЛ при увольнении

Для правильного расчета налога необходимо:

1) определить, облагается ли конкретная выплата НДФЛ (если выплата не облагается, то полностью или в части с учетом установленных лимитов).

Подробнее о том, как облагаются НДФЛ конкретные выплаты, можно узнать выше;

2) определить налоговую базу, применить вычеты;

3) рассчитать сумму налога, умножив сумму выплаты на применяемую к работнику налоговую ставку (13% или 30%).

Пример. Расчет НДФЛ с выплат при увольнении

В организации увольняется главный бухгалтер Петров в связи со сменой собственника, с выплатой компенсации при увольнении в размере пяти среднемесячных заработков (250 000 руб.).

НДФЛ облагается только часть компенсации как главному бухгалтеру в сумме 100 000 руб. (250 000 руб. - (50 000 руб. x 3)). Сумма НДФЛ составит 13 000 руб. (100 000 руб. x 13%).

Вычеты по выплатам при увольнении

Каких-либо ограничений на предоставление вычетов по НДФЛ для выплат при увольнении законодательство не содержит. Поэтому налоговый агент может применить к этим выплатам вычеты в обычном порядке (к примеру, налоговый вычет на детей), тем самым уменьшив сумму НДФЛ, подлежащую удержанию у работника (п. 3 ст. 210 НК РФ).

В какой срок нужно перечислить в бюджет НДФЛ при увольнении

Срок для перечисления НДФЛ по каждому виду выплат при увольнении единый: перечислить налог необходимо не позднее дня, следующего за днем выплаты работнику (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Если день, когда необходимо перечислить налог, приходится на выходной или нерабочий праздничный день, то срок уплаты переносится на ближайший после него рабочий день (п. п. 6, 7 ст. 6.1 НК РФ).

Как облагаются НДФЛ командировочные выплаты

При решении вопроса о том, как облагать НДФЛ такие выплаты, сначала нужно определить, облагаются ли они. Как правило, это зависит от того, превышены ли нормы расходов и есть ли подтверждающие документы. Например, если сотрудник документально подтвердил расходы на наем жилья, то их компенсация вообще не облагается НДФЛ. А вот если документов нет, то, решая вопрос, "облагать или нет", вы должны определить, превышены ли нормы компенсации расходов на наем жилья, которые установлены в законе.

Рассчитать налог нужно в последний день месяца, в котором был утвержден авансовый отчет по командировке, удержать - при ближайшей выплате сотруднику дохода (к примеру, зарплаты), а перечислить - не позднее рабочего дня, следующего за днем такой выплаты.

Отметим, что свои особенности есть при компенсации расходов по заграничной командировке, а также командированного дистанционного работника.

Как облагаются НДФЛ суточные

В каких случаях суточные не облагаются НДФЛ

Суточные не облагаются НДФЛ в пределах следующих норм (п. 3 ст. 217 НК РФ):

- 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории России;
- 2 500 руб. за каждый день нахождения в командировке за границей.

Как удержать НДФЛ с суточных, выплаченных сверх норм

Если суточные выше норм, с суммы превышения нужно удержать НДФЛ (п. 3 ст. 217 НК РФ).

Для этого рассчитайте:

1) сумму превышения фактически выплаченных суточных над нормами;

2) сумму НДФЛ, применив соответствующую ставку (13% - для резидентов или 30% - для нерезидентов (п. п. 1, 3 ст. 224 НК РФ)). Сделать это нужно на последний день месяца, в котором был

утвержден авансовый отчет по командировке (пп. 6 п. 1 ст. 223, п. 3 ст. 226 НК РФ). Удержать исчисленный налог нужно при ближайшей выплате сотруднику дохода, например зарплаты (п. 4 ст. 226 НК РФ).

Срок уплаты НДФЛ с суточных - не позднее рабочего дня, следующего за днем такой выплаты (п. 6 ст. 6.1, п. 6 ст. 226 НК РФ).

Пример расчета НДФЛ с суточных сверх норм

Менеджер Петров пробыл в командировке на территории РФ три дня.

Авансовый отчет по командировке утвержден руководителем организации в марте.

Суточные были рассчитаны исходя из размера, установленного в коллективном договоре, - 1 000 руб. за каждый из трех дней командировки, и составили 3 000 руб.

Таким образом, сверхнормативные суточные составили 900 руб. (3 000 руб. - (700 руб. x 3 дня)).

С этой суммы бухгалтер организации удержит НДФЛ в день выплаты зарплаты за март и перечислит его в бюджет не позднее рабочего дня, следующего за днем выплаты зарплаты. Сумма налога составит 117 руб. (900 руб. x 13%).

Как облагается НДФЛ компенсация проезда командированному работнику

Не облагаются НДФЛ следующие виды расходов на проезд в командировке, если они документально подтверждены (п. 3 ст. 217 НК РФ):

- расходы на проезд до места назначения и обратно;
- сборы за услуги аэропортов;
- комиссионные сборы;
- расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок;
- расходы на провоз багажа.

Расходы на авиаперелет могут подтверждаться, например, авиабилетом или маршрут/квитанцией электронного билета, а также посадочным талоном. Затраты на такси можно подтвердить заказ-нарядом и квитанцией либо чеком ККТ.

Компенсация за проезд облагается НДФЛ, если документы работник не представил, но расходы ему возмещены.

В этом случае вам нужно рассчитать НДФЛ на последнее число месяца, в котором утвержден авансовый отчет по командировке. Далее исчисленный налог необходимо удержать при ближайшей выплате сотруднику денежного дохода, а перечислить в бюджет - не позднее рабочего дня, следующего за датой такой выплаты. Такой вывод следует из п. 6 ст. 6.1, пп. 6 п. 1 ст. 223, п. п. 3, 4, 6 ст. 226 НК РФ.

Облагается ли НДФЛ компенсация расходов на VIP-зал вокзала или аэропорта

Расходы на VIP-зал не облагаются НДФЛ при условии, что они документально подтверждены, например, чеком, квитанцией (п. 3 ст. 217 НК РФ). Такую компенсацию следует отнести к расходам на проезд в командировке (см. Письма Минфина России от 25.10.2013 N 03-04-06/45215, от 15.08.2013 N 03-04-06/33238).

Но, поскольку вопрос законом не урегулирован, исключить претензии при проверке нельзя. Поэтому лучше иметь обоснования, почему работнику потребовался VIP-зал: например, руководящему сотруднику нужно было провести срочные переговоры во время ожидания в аэропорту. Также рекомендуем предусмотреть расходы на VIP-зал в коллективном договоре (ином внутреннем акте организации) в составе возмещаемых расходов. Это укрепит ваши позиции на случай возможных претензий по результатам налоговой проверки.

Как облагается НДФЛ оплата проживания в командировке

Если расходы на наем жилого помещения документально подтверждены, то их компенсация не облагается НДФЛ в размере фактических расходов (п. 3 ст. 217 НК РФ). Документами, подтверждающими проживание в гостинице, служат бланк строгой отчетности или чек ККТ, в арендованной квартире - договор найма квартиры и документ об оплате.

При отсутствии подтверждающих документов либо их неверном оформлении от НДФЛ они освобождаются только частично - в пределах норм (п. 3 ст. 217 НК РФ):

- 700 руб. за каждый день командировки на территории России;
- 2 500 руб. за каждый день командировки за границей.

С такого превышения нужно рассчитать НДФЛ, включив его в облагаемый доход сотрудника на последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет по командировке (пп. 6 п. 1 ст. 223 НК РФ).

Далее исчисленный налог необходимо удержать при ближайшей выплате сотруднику денежного дохода, а перечислить в бюджет - не позднее рабочего дня, следующего за датой такой выплаты. Такой вывод следует из п. 6 ст. 6.1, пп. 6 п. 1 ст. 223, п. п. 3, 4, 6 ст. 226 НК РФ.

Как облагаются НДФЛ выплаты при заграничной командировке

Если работник командировается за рубеж, работодатель помимо обычных расходов (компенсации проезда, оплаты проживания) компенсирует ряд дополнительных затрат (п. 23 Положения о служебных командировках):

- на оформление визы, загранпаспорта и других выездных документов;
- обязательные консульские и аэродромные сборы;
- сборы за право въезда или транзита автомобильного транспорта;
- оформление обязательной медицинской страховки;
- иные обязательные платежи и сборы.

Компенсация этих расходов не облагается НДФЛ при условии, что они фактически совершены и документально подтверждены (п. 3 ст. 217 НК РФ). В противном случае на сумму командировочных нужно начислить НДФЛ.

Если документы составлены на иностранном языке, может потребоваться их построчный перевод на русский язык (п. 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).

Важно учитывать следующие моменты:

1) суточные при заграничной командировке не облагаются НДФЛ в пределах 2 500 руб. за каждый день нахождения в командировке (п. 3 ст. 217 НК РФ). Если суточные выплачены в большем размере, с суммы превышения нужно удержать НДФЛ;

2) пересчет в рубли компенсации расходов, выплаченных работнику в иностранной валюте (в том числе суточных), производится по курсу Банка России на последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет по командировке (п. 5 ст. 210, пп. 6 п. 1 ст. 223 НК РФ).

Удерживать и перечислять в бюджет НДФЛ в этом случае нужно так же, как при командировке по России: налог необходимо удержать при ближайшей выплате сотруднику денежного дохода, а перечислить в бюджет - не позднее рабочего дня, следующего за датой такой выплаты. Такой вывод следует из п. 6 ст. 6.1, пп. 6 п. 1 ст. 223, п. п. 4, 6 ст. 226 НК РФ.

Пример расчета НДФЛ по выплатам в связи с заграничной командировкой

Заместитель директора Сидоренко в январе пробыл в командировке за пределами России четыре дня.

Согласно коллективному договору размер суточных при заграничных командировках составляет 50 евро. Суточные были выданы Сидоренко накануне отъезда в командировку в размере 200 евро (50 евро x 4 дня).

По возвращении из командировки Сидоренко составил авансовый отчет, который был утвержден руководителем организации также в январе.

Предположим, что курс Банка России на 31 января составил 60 руб./евро.

Таким образом, рублевая сумма суточных составила 12 000 руб. (200 евро x 60 руб.).

Сумма превышения суточных над нормативом составила 2 000 руб. (12 000 руб. - (2 500 руб. x 4 дня)).

С этой суммы бухгалтер удержит НДФЛ и перечислит его в бюджет не позднее рабочего дня, следующего за днем выдачи зарплаты за январь. Сумма налога составит 260 руб. (2 000 руб. x 13%).

Как облагаются НДФЛ выплаты при командировке дистанционного работника

Даже если сотрудник работает удаленно, работодатель должен компенсировать ему расходы на командировку в общем порядке - так же, как и обычному работнику (ст. 168, ч. 3 ст. 312.1 ТК РФ). О порядке удержания НДФЛ с различных видов выплат при командировках читайте выше.

Однако есть одна особенность - командировкой будет считаться также поездка работника к работодателю, если его офис расположен в другом городе. А это значит, что в этом случае также нужно выплачивать командировочные (см. Письмо Минфина России от 08.08.2013 N 03-03-06/1/31945).

Как облагаются НДФЛ выплаты нерезидентам

Расчет налога для нерезидентов отличается от общего порядка расчета НДФЛ для обычных работников-резидентов: применяются особые ставки налога, нерезидентам не положены налоговые вычеты и т.п.

Удерживайте НДФЛ у нерезидента только с тех доходов, которые он получил от источников в России, если иное не установлено международным договором.

Уплачивайте НДФЛ с выплат нерезидентам так же, как и с выплат обычным физлицам.

С каких выплат нерезидентам нужно удерживать НДФЛ

Если иное не установлено международным договором, удержать НДФЛ у нерезидента нужно только с тех доходов, которые он получил от источников в России (п. 2 ст. 209 НК РФ).

К ним, например, относятся (п. 1 ст. 208 НК РФ):

- зарплата за исполнение трудовых обязанностей в РФ;
- оплата за оказание услуг, выполнение работ в РФ;
- дивиденды и проценты от российской организации.

Если в зарубежном обособленном подразделении российской организации трудятся работники - нерезиденты РФ, их зарплата не облагается НДФЛ в России, так как получена от источников за пределами РФ (пп. 6 п. 3 ст. 208 НК РФ). Отпускные таких работников также не облагаются НДФЛ (Письмо Минфина России от 29.06.2015 N 03-04-06/37283, Постановление Президиума ВАС РФ от 07.02.2012 N 11709/11).

Отметим, что к нерезидентам применяются общие правила о полном или частичном освобождении отдельных видов выплат от НДФЛ. Такие выплаты перечислены в ст. 217 НК РФ.

При выявлении выплат, с которых нужно удержать налог, важно учитывать, что соглашением об избежании двойного налогообложения между Россией и страной, резидентом которой является работник, также могут быть предусмотрены основания для освобождения от налога на доходы отдельных выплат.

Международные договоры имеют приоритет над НК РФ (ч. 4 ст. 15 Конституции РФ, п. 1 ст. 7 НК РФ). Поэтому вы обязаны их применить, если выплачиваете доход нерезиденту.

Пример применения соглашения об избежании двойного налогообложения

Иностранец предоставляет российской организации за вознаграждение право использования своего литературного произведения на территории РФ. Автор - налоговый резидент Республики Кипр. Налоговым резидентом РФ автор не является.

Вознаграждение за право использования произведения является доходом от источника в РФ и по правилам Налогового кодекса РФ должно облагаться НДФЛ (п. 3 п. 1 ст. 208 НК РФ, п. 2 ст. 209 НК РФ).

Однако между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр заключено Соглашение от 05.12.1998 "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал". Согласно данному Соглашению авторское вознаграждение облагается только на Кипре (п. п. 1, 2 ст. 12 Соглашения).

Организация НДФЛ не удерживает.

Как облагается НДФЛ оплата услуг нерезидентов

НДФЛ с оплаты услуг нерезидента рассчитывается по тем же правилам, что и иные доходы нерезидентов:

- налоговая база определяется по каждой выплате отдельно;
- ставка НДФЛ - 30 или 13%. Какую ставку применять, зависит от того, к какой категории относится физлицо.

2. Как определить ставку НДФЛ по выплатам нерезидентам

Федеральным законом ратифицирована многосторонняя Конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения. См. Федеральный закон от 01.05.2019 N 79-ФЗ. Данные изменения будут учтены в материале при его актуализации.

Доходы нерезидента облагаются НДФЛ по ставкам 13%, 15% и 30%.

Ставки НДФЛ по выплатам нерезидентам зависят от вида дохода и статуса нерезидента.

По общему правилу доходы, которые получены физическими лицами - нерезидентами, облагаются по ставке НДФЛ 30% (п. 3 ст. 224 НК РФ).

Однако из данного правила предусмотрены исключения:

1) ставка 15% применяется к доходам в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций для всех нерезидентов (п. 3 ст. 224 НК РФ);

2) ставка 13% применяется к доходам от осуществления трудовой деятельности нерезидентами:

- работающими по патенту (п. 3 ст. 224, ст. 227.1 НК РФ);
- высококвалифицированными специалистами;
- участниками Госпрограммы по оказанию содействия добровольному переселению в РФ соотечественников, проживающих за рубежом, а также членов их семей;
- членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом РФ;
- беженцами или получившими временное убежище на территории РФ.

При определении ставки важно учитывать, что соглашением об избежании двойного налогообложения между Россией и страной, резидентом которой является работник, могут быть установлены особые налоговые ставки.

Международные договоры имеют приоритет над Налоговым кодексом РФ (ч. 4 ст. 15 Конституции РФ, п. 1 ст. 7 НК РФ). Поэтому, если вы выплачиваете доход нерезиденту РФ, прежде всего, нужно применять положения международного договора РФ с тем государством, чьим налоговым резидентом он является.

Как рассчитать НДФЛ с выплат нерезидентам

Налоговую базу нужно рассчитывать отдельно по каждому виду доходов нерезидента, в отношении которых установлены различные налоговые ставки (п. 2 ст. 210 НК РФ).

В налоговую базу включаются доходы, полученные в денежной и натуральной форме, а также в виде материальной выгоды (п. 1 ст. 210 НК РФ).

НДФЛ нужно рассчитать отдельно по каждой выплате, а не нарастающим итогом.

Налог рассчитывается на дату фактического получения дохода (п. 3 ст. 226 НК РФ). Например, датой фактического получения дохода в виде зарплаты является последний день месяца, за который эта зарплата начислена (п. 2 ст. 223 НК РФ).

Сумма НДФЛ рассчитывается умножением налоговой базы на ставку (п. 4 ст. 210, п. 1 ст. 225 НК РФ).

Пример расчета НДФЛ с выплат нерезиденту

Оклад иностранного работника - нерезидента РФ составляет 60 000 руб. Ставка НДФЛ - 30%.

Сумма исчисленного НДФЛ:

- за январь - 18 000 руб. (60 000 руб. x 30%);
- за февраль - 18 000 руб. (60 000 руб. x 30%).

Какой порядок исчисления НДФЛ с доходов гражданина РФ - нерезидента

Если российский гражданин является нерезидентом, НДФЛ в отношении него рассчитывайте так же, как и с прочих нерезидентов. Это же касается и определения ставки НДФЛ по выплатам нерезидентам. Никаких специальных правил нет.

Применяются ли вычеты при расчете НДФЛ с выплат нерезидентам

Налоговые вычеты (например, стандартные, имущественные, социальные) к доходам нерезидентов применять нельзя.

Эти вычеты применяются только в отношении доходов, для которых ставка налога установлена п. 1 ст. 224 НК РФ, а для нерезидентов ставка установлена п. 3 ст. 224 НК РФ.

Иностранец может получить налоговые вычеты, если он приобретет статус налогового резидента, поскольку в этом случае его доходы будут облагаться по ставке 13%, установленной п. 1 ст. 224 НК РФ (п. 3 ст. 210 НК РФ, Письмо Минфина России от 22.03.2010 N 03-04-05/6-114).

Как перечислить НДФЛ с выплат нерезидентам

НДФЛ с выплат в пользу нерезидентов РФ уплачивается так же, как и с выплат резидентам.

По общему правилу перечислить удержанный из дохода налогоплательщика НДФЛ нужно не позднее дня, следующего за днем выплаты такого дохода (п. 6 ст. 226 НК РФ).

В отношении отпускных и пособий по временной нетрудоспособности предусмотрен особый порядок перечисления НДФЛ - не позднее последнего числа месяца, в котором они выплачены (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Как сдать отчетность по НДФЛ налоговому агенту

Налоговые агенты должны отчитаться в налоговый орган о доходах, выплаченных физлицам, и об исчисленном и удержанном с них НДФЛ.

Отчетность агента состоит из расчета 6-НДФЛ и справки 2-НДФЛ. Отличаются они друг от друга тем, что в расчете 6-НДФЛ указываются обобщенные сведения по всем физлицам, получившим доходы от налогового агента, а в справке 2-НДФЛ - по каждому физлицу в отдельности.

Для каждого вида отчетности установлены свои сроки подачи, способ подачи одинаковый - по общему правилу их нужно сдать в свою инспекцию в электронном виде.

Важно правильно заполнить и своевременно подать отчетность, иначе налоговому агенту грозят штрафы.

По каким формам налоговый агент сдает отчеты по НДФЛ

Налоговые агенты сдают в налоговые органы (п. 2 ст. 230 НК РФ):

1) по итогам I квартала, полугодия, 9 месяцев и года - расчет по форме 6-НДФЛ. В нем отражается обобщенная информация по всем физлицам об исчисленном и удержанном НДФЛ;

2) по итогам года - справки по форме 2-НДФЛ. Справку нужно подать отдельно по каждому физлицу, которому налоговый агент выплачивал доходы. В справках содержатся сведения о доходах физлица и об исчисленном и удержанном с таких доходов НДФЛ. Справки могут быть с признаком 1 или 2.

Справка 2-НДФЛ с признаком 1 представляется по каждому физлицу в качестве ежегодной отчетности (п. 2 ст. 230 НК РФ). Если нужно сообщить в налоговые органы о том, что налог удержать невозможно, то подать нужно справку 2-НДФЛ с признаком 2 (п. 5 ст. 226 НК РФ).

Правопреемник, который подает справки 2-НДФЛ за реорганизованную организацию, указывает в них признак 3 или 4 (п. 2.7 Порядка заполнения справки 2-НДФЛ).

В этих формах отчетности отражают выплаты физлицам.

Куда налоговый агент сдает отчетность по НДФЛ

Налоговый агент сдает расчеты 6-НДФЛ и справки 2-НДФЛ в налоговый орган по месту своего учета.

Для отдельных категорий налоговых агентов порядок представления расчета и справок может быть иным. К примеру, российские организации, имеющие обособленные подразделения, представляют расчет 6-НДФЛ и справки 2-НДФЛ в отношении доходов, полученных работниками этих подразделений, а также физическими лицами, с которыми заключены гражданско-правовые договоры, в налоговые органы по месту учета таких подразделений (п. 2 ст. 230 НК РФ).

Какой установлен срок для сдачи отчетности по НДФЛ

Срок сдачи расчета 6-НДФЛ зависит от того, за какой период вы его сдаете (п. 2 ст. 230 НК РФ):

- если за I квартал, полугодие и 9 месяцев - то сдайте расчет не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом;

- если за год - то не позднее 1 апреля следующего года.

Срок сдачи справки 2-НДФЛ зависит от того, какая цифра проставлена в поле "Признак":

- если 1 (для правопреемника - 3) - сдавать справку нужно не позднее 1 апреля года, следующего за годом, в котором физлицу был выплачен доход (п. 2 ст. 230 НК РФ, п. 2.7 Порядка заполнения справки 2-НДФЛ);

- если 2 (для правопреемника - 4) - не позднее 1 марта года, следующего за годом выплаты дохода (п. 5 ст. 226 НК РФ, п. 2.7 Порядка заполнения справки 2-НДФЛ).

Если соответствующая дата выпадает на выходной или нерабочий праздничный день, окончание срока переносится на ближайший следующий за ним рабочий день (п. 7 ст. 6.1 НК РФ).

Если налоговый агент опоздает с представлением отчетности по НДФЛ, то ему могут грозить штрафы и другие неблагоприятные последствия.

Какими способами налоговый агент сдает отчетность по НДФЛ

Электронная отчетность по НДФЛ подается налоговым агентом, если в течение года доходы от него получили 25 и более физлиц. Если численность таких физлиц не превышает 25 человек, то налоговый агент может сдать отчетность также и на бумажном носителе (п. 2 ст. 230 НК РФ).

За нарушение электронного способа представления расчета 6-НДФЛ налоговому агенту грозит штраф в размере 200 руб.

Нужно ли сдавать нулевую отчетность по НДФЛ

Если с начала года вы не начисляли и не выплачивали доходы физлицам, то налоговым агентом вы не являетесь и подавать нулевой расчет 6-НДФЛ или нулевую справку 2-НДФЛ не нужно. Правилами п. 2 ст. 230 НК РФ, Порядка заполнения расчета 6-НДФЛ, Порядка заполнения справки 2-НДФЛ это не предусмотрено.

Как проверить правильность заполнения 2-НДФЛ и 6-НДФЛ

Перед сдачей отчетности в налоговые органы целесообразно проверить корректность заполнения установленных форм.

Форма 6-НДФЛ. Проверка проводится по контрольным соотношениям, которые приведены в Письмах ФНС России от 10.03.2016 N БС-4-11/3852@ и от 20.03.2019 N БС-4-11/4943@. По ним нужно проверить:

- соотношения между показателями в различных строках внутри 6-НДФЛ;
- перечисление НДФЛ в бюджет по всем периодам;
- соотношения данных из 6-НДФЛ с показателями других отчетов, например с данными из справки 2-НДФЛ и расчета по страховым взносам.

Форма 2-НДФЛ. Специальных контрольных соотношений или иных правил проверки правильности заполнения формы 2-НДФЛ не установлено. Налоговые органы по итогам года проводят сверку показателей сведений по форме 2-НДФЛ и расчета 6-НДФЛ, представленных по итогам года, используя упомянутые Контрольные соотношения.

Как исправить ошибки в отчетности по НДФЛ

Ошибки в расчете 6-НДФЛ можно исправить, подав в налоговые органы уточненный расчет с верными значениями (п. 6 ст. 81 НК РФ).

Если ошибки допущены в ОКТМО или КПП, нужно сдать два расчета: первичный расчет с верными значениями ОКТМО или КПП и уточненный с ошибочными значениями ОКТМО или КПП и нулевыми остальными показателями.

Ошибки в сведениях, представленных в справке 2-НДФЛ, в зависимости от их вида можно исправить, направив (п. п. 1.17, 1.19 Порядка заполнения справки 2-НДФЛ):

- корректирующую справку 2-НДФЛ. Подается в случае, если в сведениях в первичной справке нужно что-то скорректировать;
- аннулирующую справку 2-НДФЛ. Подается, если ранее представленные сведения нужно полностью отменить.

Уточненные справки представляются по форме, которая действовала в том налоговом периоде, за который вносятся изменения.

Какие штрафы за непредставление сведений по НДФЛ предусмотрены

Расчет 6-НДФЛ

За нарушения при подаче расчета налоговому агенту могут грозить:

- штраф за несвоевременное представление расчета в размере 1 000 руб. за каждый полный или неполный месяц просрочки, а при просрочке более 10 рабочих дней - также блокировка счетов;
- штраф за указание недостоверных сведений в размере 500 руб. за каждый недостоверный документ;
- штраф за несоблюдение способа представления расчета в размере 200 руб.

Справка 2-НДФЛ

За нарушения при подаче справки налоговому агенту может грозить штраф:

- за несвоевременное представление справки 2-НДФЛ - в размере 200 руб. за каждую несданную справку;
- за указание недостоверных сведений - в размере 500 руб. за каждый недостоверный документ.

Справка 2-НДФЛ: порядок ведения и заполнения

Форма справки 2-НДФЛ утверждена Приказом ФНС России от 30.10.2015 № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме», который вступил в силу 08.12.2015 г. Сама форма и порядок ее заполнения обязательны к применению налоговыми агентами.

Общий порядок представления Справки по форме 2-НДФЛ следующий:

Табл. Порядок представления справки 2-НДФЛ

Виды справки 2-НДФЛ	1. Первичная 2. Корректирующая 3. Аннулирующая
1. Первичная справка	

<p>Кто представляет Справку 2-НДФЛ</p>	<p>Справку о доходах физического лица по форме 2-НДФЛ подают налоговые агенты:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Российская организация - в налоговую инспекцию по месту своего учета. <input type="checkbox"/> Российская организация, имеющая обособленные подразделения - в налоговую инспекцию по месту учета головной организации и месту нахождения обособленных подразделений (в отношении физических лиц, получивших доходы от обособленных подразделений). <input type="checkbox"/> Крупнейший налогоплательщик - в налоговую инспекцию по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика либо в налоговую инспекцию по месту учета такого налогоплательщика по соответствующему обособленному подразделению (отдельно по каждому обособленному подразделению). Однако, теперь выбора нет и отчитаться нужно в территориальную налоговую. Изменения связаны с тем, что инспекции по крупнейшим налогоплательщикам больше не администрируют НДФЛ. Они передали эти функции в территориальные инспекции (Письмо ФНС РФ от 19.12.16 № БС-4-11/24349@) <input type="checkbox"/> ИП, которые состоят в налоговом органе на учете по месту осуществления деятельности в связи с применением ЕНВД и (или) ПСН, в отношении своих наемных работников - в налоговый орган по месту учета в связи с осуществлением такой деятельности.
<p>Когда представляется Справка 2-НДФЛ</p>	<p>1. Организация являлась источником дохода физического лица и выполняла обязанности налогового агента (исчисляла, удерживала и перечисляла НДФЛ с этих доходов) 2. Организация являлась источником дохода, но не имела возможности выполнить обязанности налогового агента</p>
<p>Обязанности налогового агента по предоставлению справки 2-НДФЛ, если НДФЛ не был удержан</p>	<p>Налоговый агент обязан уведомить налоговый орган о невозможности удержать налог. С 01.01.2016 г. справка представляется в срок не позднее 1 марта года,</p>

	<p>следующего за истекшим налоговым периодом. В справке указывается признак «2».</p> <p>С 01.01.2016 г. налоговый агент в справке 2-НДФЛ обязан сообщить:</p> <p><input type="checkbox"/> о невозможности удержать налог,</p> <p><input type="checkbox"/> о суммах дохода, с которого не удержан налог, <input type="checkbox"/> сумме неуплаченного налога.</p> <p>До 01.01.2016 г. – сообщал о невозможности удержать налог и сумме неуплаченного налога.</p> <p><input type="checkbox"/> Представить эту же справку 2-НДФЛ с признаком «1» в срок не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом</p> <p><input type="checkbox"/> Дубликат сообщения о невозможности удержать НДФЛ, необходимо направить налогоплательщику (п.5 ст. 226 НК РФ). Форма сообщения - произвольная. Образец – см. в разделе Справочные материалы, Приложение № 7.</p>
<p>Особенности заполнения Справки с признаком «2»</p>	<p>При заполнении формы Справки с признаком 2 в разделе 3 указывается сумма фактически полученного дохода, с которой не удержан налог налоговым агентом.</p> <p>При заполнении формы Справки с признаком 2:</p> <p><input type="checkbox"/> в поле «Общая сумма дохода» указывается сумма начисленного и фактически полученного дохода, с которой не удержан налог налоговым агентом, отраженная в разделе 3;</p> <p><input type="checkbox"/> в поле «Сумма налога исчисленная» указывается сумма налога, исчисленная, но не удержанная;</p> <p><input type="checkbox"/> в полях «Сумма налога удержанная», «Сумма налога перечисленная» и «Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом» указываются нулевые показатели;</p> <p><input type="checkbox"/> в поле «Сумма налога, не удержанная налоговым агентом» указывается исчисленная сумма налога, которую налоговый агент не удержал в налоговом периоде.</p> <p>В поле «Сумма налога, не удержанная налоговым агентом» в формах Справки с признаком 1 и с признаком 2 указывается исчисленная сумма налога, которую налоговый агент не удержал в налоговом периоде.</p>
<p>Способ представления Справки 2-НДФЛ</p>	<p><input type="checkbox"/> в электронном формате по каналам ТКС <input type="checkbox"/> на бумажном носителе</p> <p>Организации и ИП, имеющие численность физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 25 человек вправе сдавать Справку на бумажных носителях. Все остальные налоговые агенты представляют в электронном виде по ТКС.</p>
<p>Структура Справки 2-НДФЛ</p>	<p>Заголовок</p> <p>Раздел 1. Данные о налоговом агенте</p> <p>Раздел 2. Данные о физическом лице - получателе дохода</p> <p>Раздел 3. Доходы, облагаемые по ставке ___%</p> <p>Раздел 4. Стандартные, социальные, инвестиционные и имущественные налоговые вычеты</p> <p>Раздел 5. Общие суммы дохода и налога</p>

Порядок представления Справки 2-НДФЛ	<input type="checkbox"/> На каждого работника заполняется одна справка по всем доходам. <input type="checkbox"/> Вместе со справками представляется реестр сведений о доходах физических лиц. <input type="checkbox"/> В справке не отражаются доходы, которые в полном объеме не облагаются НДФЛ. По доходам, которые частично освобождаются от налогообложения проставляются код суммы и код вычета. <input type="checkbox"/> Излишне уплаченный, но не удержанный налог, в справке не заявляется. <input type="checkbox"/> Декабрьская заработная плата включается в общую сумму доходов за 2016 год. При этом январский НДФЛ также отражается за декабрь 2016 г. Исключение: если зарплата начислена в 2017 году и к 1 апреля (к сроку сдачи годовой справки) организация ее не выплатила. <input type="checkbox"/> При реорганизации в форме присоединения справка 2-НДФЛ представляется за период с начала года до дня завершения реорганизации (п. 3 ст. 55 НК РФ, Письмо ФНС РФ от 26.11.2011 № ЕД-4-3/17827@).
2. Корректирующая справка	
Когда представляется	Представляется в случае, если был произведен перерасчет НДФЛ за предшествующие налоговые периоды в связи с уточнением налоговых обязательств.
Порядок заполнения	<input type="checkbox"/> В корректирующей справке указывается номер прежней справки и новая дата составления Справки. <input type="checkbox"/> В поле «Номер корректировки» указывается цифра на единицу больше, указанной в ранее представленной Справке.
Срок представления	Не регламентировано
3. Аннулирующая справка	
Когда представляется	Представляется в случае аннулирования данных в ранее представленной справке и /или в случае, когда справка представляться не должна.
Порядок заполнения	<input type="checkbox"/> В аннулирующей справке указывается номер прежней справки и новая дата составления Справки. <input type="checkbox"/> В поле «Номер корректировки» указывается цифра «99». <input type="checkbox"/> В форме аннулирующей Справки заполняются заголовок, все показатели разделов 1 и 2, указанные в представленной ранее Справке. Разделы 3, 4 и 5 формы Справки не заполняются.
Срок представления	Не регламентировано

Общий порядок заполнения справки 2-НДФЛ:

1. Форма Справки заполняется налоговым агентом на основании данных, содержащихся в регистрах налогового учета.
2. При заполнении формы Справки используются коды видов доходов налогоплательщика, коды видов вычетов налогоплательщика, а также Справочники «Коды видов документов, удостоверяющих личность налогоплательщика» и «Коды субъектов Российской Федерации и иных территорий».
3. При отсутствии значения по суммовым показателям указывается ноль («0»).
4. Если налоговый агент начислял физическому лицу в течение налогового периода доходы, облагаемые по разным ставкам налога, разделы 3 - 5 заполняются для каждой из ставок.
5. В случае, если Справка не может быть размещена на одной странице, заполняется необходимое количество страниц. На следующей странице сверху формы Справки указываются: номер страницы Справки, «Справка о доходах физического лица за ____ год № _____ от __.__.__» (год, номер и дата). При этом поле «Налоговый агент» заполняется на каждой странице формы Справки.

6. Заполненная форма Справки подписывается на каждой странице в поле «Налоговый агент». 7. Порядок проставления кода ОКТМО:

В разделе 1 в поле «Код по ОКТМО» - указывается код муниципального образования, на территории которого находится организация или обособленное подразделение организации.

Коды по ОКТМО содержатся в «Общероссийском классификаторе территорий муниципальных образований» ОК 033-2013 (ОКТМО). При заполнении показателя «Код по ОКТМО», под который отводится 11 знакомест, в свободных знакоместах справа от значения кода в случае, если код ОКТМО имеет 8 знаков, никакие символы не проставляются. Например, для восьмизначного кода по ОКТМО в поле «Код по ОКТМО» указывается значение «12445698».

Индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, и другие лица, занимающиеся частной практикой и признаваемые налоговыми агентами, указывают код по ОКТМО по месту жительства.

Налоговые агенты - индивидуальные предприниматели, которые состоят на учете по месту осуществления деятельности с применением системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и (или) патентной системы налогообложения, указывают код по ОКТМО по месту учета индивидуального предпринимателя в связи с осуществлением такой деятельности, в отношении своих наемных работников указывают код по ОКТМО по месту своего учета в связи с осуществлением такой деятельности.

8. В поле «ИНН» и «КПП» указывается для налоговых агентов - организаций - идентификационный номер налогового агента (ИНН) и код причины постановки на учет (КПП) по месту нахождения организации указывается согласно Свидетельству о постановке на учет в налоговом органе, а для налоговых агентов - физических лиц указывается ИНН в соответствии со Свидетельством о постановке на учет в налоговом органе физического лица по месту жительства на территории Российской Федерации. В случае, если форма Справки заполняется организацией, имеющей обособленные подразделения, в данном поле после ИНН указывается КПП по месту нахождения организации по месту нахождения ее обособленного подразделения.

9. В поле «Налоговый агент» указывается сокращенное наименование (в случае отсутствия - полное наименование). В отношении физического лица, признаваемого налоговым агентом, указывается полностью, без сокращений, фамилия, имя, отчество (при наличии) в соответствии с документом, удостоверяющим его личность. В случае двойной фамилии слова пишутся через дефис. Например: Иванов-Юрьев Алексей Михайлович.

10. В разделе 2 указываются данные о физическом лице:

В поле «ИНН в Российской Федерации» указывается идентификационный номер налогоплательщика - физического лица, подтверждающий постановку данного физического лица на учет в налоговом органе Российской Федерации. При отсутствии у налогоплательщика ИНН данный реквизит не заполняется.

В поле «ИНН в стране гражданства» указывается ИНН налогоплательщика (или его аналог) в стране гражданства для иностранных лиц при наличии информации у налогового агента.

В полях «Фамилия», «Имя», «Отчество» указывается фамилия, имя и отчество физического лица - налогоплательщика, без сокращений, в соответствии с документом, удостоверяющим личность. Отчество может отсутствовать, если оно не указано в документе, удостоверяющем личность налогоплательщика.

Для иностранных граждан фамилию, имя и отчество допускается указывать буквами латинского алфавита.

В поле «Статус налогоплательщика» указывается код статуса налогоплательщика. цифра 1 - если налогоплательщик является налоговым резидентом РФ;

цифра 2 - если налогоплательщик не является налоговым резидентом РФ;

цифра 3 - если налогоплательщик - высококвалифицированный специалист не является налоговым резидентом Российской Федерации;

цифра 4 - если налогоплательщик участник Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в РФ соотечественников, проживающих за рубежом (член экипажа судна, плавающего под Государственным флагом РФ), не является налоговым резидентом РФ;

цифра 5 - если налогоплательщик - иностранный гражданин (лицо без гражданства) признан беженцем или получивший временное убежище на территории РФ, не является налоговым резидентом РФ;

цифра 6 - если налогоплательщик - иностранный гражданин, осуществляет трудовую деятельность по найму в РФ на основании патента.

11. В разделе 3 указываются сведения о доходах, начисленных и фактически полученных физическим лицом в денежной и натуральной форме, а также в виде материальной выгоды, по месяцам налогового периода и соответствующих вычетов:

Стандартные, социальные, инвестиционные и имущественные налоговые вычеты в разделе 3 не отражаются.

В поле «Код дохода» указывается соответствующий код доходов, выбираемый из «Кодов видов доходов налогоплательщика».

В поле «Сумма дохода» отражается вся сумма начисленного и фактически полученного дохода по указанному коду дохода.

- Напротив тех видов доходов, в отношении которых предусмотрены соответствующие вычеты, или которые подлежат налогообложению не в полном размере, указывается соответствующий код вычета.
- В поле «Код вычета» указывается соответствующий код вычета, выбираемый из «Кодов видов вычетов налогоплательщика». Код вычета указывается при наличии суммы соответствующего вычета.
- В поле «Сумма вычета» отражается сумма вычета, которая не должна превышать сумму дохода, указанную в соответствующей графе «Сумма дохода».

12. В разделе 4 «Стандартные, социальные, инвестиционные и имущественные налоговые вычеты» отражаются сведения о предоставляемых налоговым агентом стандартных, социальных, инвестиционных и имущественных налоговых вычетах:

- В поле «Код вычета» указывается соответствующий код вычета, выбираемый из кодов видов вычетов налогоплательщика.
- В поле «Сумма вычета» указываются суммы вычетов, соответствующие указанному коду. Число заполненных строк в данном поле зависит от количества видов налоговых вычетов, которые были предоставлены налогоплательщику.
- В полях «Уведомление, подтверждающее право на социальный налоговый вычет», «Уведомление, подтверждающее право на имущественный налоговый вычет» заполняются номер и дата уведомления, а также код налогового органа, выдавшего уведомление, в случае, если налогоплательщику предоставлялся соответствующий налоговый вычет.
- В случае если уведомление получено неоднократно, налоговым агентом заполняется несколько строк для отражения уведомлений и соответствующих его реквизитов.

13. В разделе 5 отражаются общие суммы начисленного и фактически полученного дохода, исчисленного, удержанного и перечисленного налога на доходы физических лиц по соответствующей ставке, указанной в заголовке раздела 3:

- В поле «Общая сумма дохода» указывается общая сумма начисленного и фактически полученного дохода, без учета вычетов, указанных в разделах 3 и 4.
- В поле «Налоговая база» указывается налоговая база, с которой исчислен налог. Показатель, указываемый в данном поле, соответствует сумме дохода, отраженной в поле «Общая сумма дохода», уменьшенной на сумму вычетов, отраженных в разделах 3 и 4.
- В поле «Сумма налога исчисленная» указывается общая сумма налога, исчисленная.
- В поле «Сумма фиксированных авансовых платежей» отражается сумма фиксированных авансовых платежей, принимаемая в уменьшение суммы исчисленного налога.
 - В поле «Сумма налога удержанная» указывается общая сумма налога удержанная.
 - В поле «Сумма налога перечисленная» указывается общая сумма налога перечисленная.
 - В поле «Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом» указывается не возвращенная налоговым агентом излишне удержанная сумма налога, а также сумма переплаты налога, образовавшаяся в связи с изменением налогового статуса налогоплательщика в налоговом периоде.

14. В поле «Уведомление, подтверждающее право на уменьшение налога на фиксированные авансовые платежи», заполняются номер и дата уведомления, а также код налогового органа, выдавшего уведомление, в случае, если налоговый агент получил уведомление о подтверждении права на осуществление уменьшения исчисленной суммы налога на доходы физических лиц на суммы уплаченных налогоплательщиком фиксированных авансовых платежей.

Практические примеры заполнения Справки 2-НДФЛ

Пример 1 (доход меньше, чем сумма стандартных вычетов):

А.М. Цветкова работала в текущем году в двух компаниях — ООО «Ландыш» (основное место работы) и ООО «Орхидея» (совместительство).

Доходы работницы за текущий год составили:

- в ООО «Ландыш» — 48 000 руб. (работа в режиме неполного рабочего времени);
- ООО «Орхидея» — 23 000 руб.

В ООО «Ландыш» работница ежемесячно получала зарплату — 4000 руб. В этой компании она заявила стандартные налоговые вычеты на трех детей. Сумма вычетов в месяц — 5800 руб. (1400 руб. + 1400 руб. + 3000 руб.). Бухгалтер ООО «Ландыш» ежемесячно мог предоставить А.М. Цветковой детский вычет только в размере ее дохода — 4000 руб.

Общая сумма дохода в ООО «Ландыш» за текущий год — 48 000 руб., сумма предоставленных детских вычетов — 48 000 руб.

Необходимо заполнить раздел 4 справки по форме 2-НДФЛ от ООО «Ландыш». А также определить, какую сумму налога работнице вернет налоговая инспекция, если она подаст

декларацию по форме 3-НДФЛ за текущий год и укажет в ней общую сумму дохода, полученную от двух компаний.

Решение:

Распределение детских вычетов по кодам в справке 2-НДФЛ от ООО «Ландыш»

Для заполнения справки по форме 2-НДФЛ бухгалтеру нужно распределить стандартный вычет по кодам в зависимости от очередности рождения ребенка. В НК РФ нет указаний, как это сделать.

В справке по форме 2-НДФЛ бухгалтер ООО «Ландыш» указал детские вычеты в такой последовательности:

— полностью вычеты на первого и второго ребенка по 16 800 руб. (1400 руб. × 12 мес.) на каждого, всего 33 600 руб. (16 800 руб. × 2);

— частично вычет на третьего ребенка в сумме 14 400 руб. (48 000 руб. – 33 600 руб.).

Остаток вычета на третьего ребенка работницы равен 21 600 руб. (3000 руб. × 12 мес. – 14 400 руб.).

В разделе 4 справки 2-НДФЛ бухгалтер ООО «Ландыш» указал коды и суммы предоставленных вычетов. Фрагмент заполнения справки смотрите ниже.

Образец фрагмент справки 2-ндфл

Ко д вычета	Су мма вычета						
126	16	127	16	128	14		

Переплата НДФЛ за текущий год

Совокупный доход работницы за текущий год по двум местам работы составил 71 000 руб. (23 000 руб. + 48 000 руб.).

Совокупная сумма вычетов на трех детей за текущий год, на которые работница имеет право, — 69 600 руб. [(1400 руб. + 1400 руб. + 3000 руб.) × 12 мес.].

Исчисленный НДФЛ за текущий год — 182 руб. [(71 000 руб. – 69 600 руб.) × 13%].

Пример 2 (заполнение раздела 5 на иностранного работника на патенте)²:

Иностранец работает в организации с февраля 2015 года, оклад – 24 000 руб. Является налоговым резидентом РФ. В течение 2015 года работник уплатил фиксированные авансовые платежи по НДФЛ на сумму 44 000 руб. Уведомление из налоговой инспекции о подтверждении права на зачет НДФЛ пришло в конце февраля 2015 года. Предоставлялся стандартный вычет на ребенка в сумме 1 400 руб. Общая сумма НДФЛ составила 32 318 руб. Налог удержан не был. Как заполнить раздел 5 справки 2-НДФЛ.

Решение:

В справке 2-НДФЛ в разделе 5 отразите суммы общего дохода иностранца и исчисленного налога (разд. VII Порядка заполнения справки 2-НДФЛ, утвержденного приказом ФНС России от 30.10.2015 № ММВ-7-11/485@).

В строке «Общая сумма дохода» укажите общую сумму дохода, начисленного иностранцу в 2015 году, — 264 000 руб. (24 000 руб. × 11 мес.).

В строку «Налоговая база» впишите разницу между показателем строки «Общая сумма дохода» и суммой предоставленных вычетов из разделов 3 и 4. Она равна 248 600 руб. (264 000 руб. – 1400 руб. × 11 мес.).

В строке «Сумма налога исчисленная» укажите общую сумму налога, исчисленную по ставке для налоговых резидентов РФ (п. 1 ст. 224 НК РФ), — 32 318 руб. (248 600 руб. × 13%).

В 2015 году работник уплатил фиксированные авансовые платежи на сумму 44 000 руб., но в справке 2-НДФЛ вы покажете только 32 318 руб. Ее укажите в строке «Сумма фиксированных авансовых платежей».

В строках «Сумма налога удержанная» и «Сумма налога перечисленная» проставьте нули. В строках «Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом» и «Сумма налога, не удержанная налоговым агентом» также будут нули.

Остаток фиксированных авансовых платежей — 11 682 руб. (44 000 руб. – 32 318 руб.) — переплатой по НДФЛ не признается. Зачесть или вернуть его нельзя (п. 7 ст. 227.1 НК РФ).

Фрагмент заполнения раздела 5 формы 2-НДФЛ:

Общая сумма дохода	264 000,00	Сумма налога удержанная	0
Налоговая база	248 600,00	Сумма налога перечисленная	0
Сумма налога исчисленная	32 318	Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом	0
Сумма фиксированных авансовых платежей	32 318	Сумма налога, не удержанная налоговым агентом	0

Уведомление, Подтверждающее право
На уменьшение налога на фиксированные
авансовые платежи:

№ 5612

Дата 24.02.2016 Код ИФНС 7704

Разъяснения контролирующих органов для граждан стран ЕАЭС: **Письмо ФНС РФ от 30.04.2016 № ОА-3-17/1811@**

Налоговому агенту не надо требовать от работника – нерезидента РФ, являющегося гражданином стран ЕАЭС специального подтверждения из налоговой, чтобы применять к его доходам от работы в РФ ставку 13%.

Письмо МФ РФ от 14.07.2016 № 03-04-06/41639

Для граждан из ЕАЭС - если по итогам налогового периода работники из стран-членов ЕАЭС не приобрели статус налоговых резидентов, доходы таких сотрудников за этот период облагаются по ставке 30%.

Письмо ФНС РФ от 15.03.2016 № БС-4-11/4272@

В 2-НДФЛ налоговый статус граждан ЕАЭС – указывается в общем порядке: если на конец года резидент – «1», если нерезидент – «2».

Ставка 13% не означает, что граждане ЕАЭС с первого дня работы имеют статус резидента. Налоговый статус они приобретают в общем порядке.

Обращаем внимание: Ранее ведомство отмечало: из положений ст. 73 Договора о ЕАЭС не следует, что такие сотрудники автоматически признаются налоговыми резидентами в государствах — членах ЕАЭС, где работают по найму. Поскольку данный Договор не регулирует вопрос об определении налогового статуса, следует использовать нормы национального законодательства.

Расчет 6-НДФЛ: структура, порядок ведения и заполнения

Начиная с 01.01.2016 г. все налоговые агенты (организации и ИП, имеющие наемных работников) обязаны представлять ежеквартально налоговую отчетность по НДФЛ по форме 6-НДФЛ «Расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом». Форма расчета утверждена Приказом ФНС РФ от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@ и зарегистрирована Минюстом России 30.10.2015 № 39578.

Табл. Общие правила представления 6-НДФЛ

Общие правила	Комментарии
Кто представляет Расчет по форме 6-НДФЛ	Организации и ИП, которые признаются налоговыми агентами на основании положений ст. 226 НК РФ Расчет 6-НДФЛ не представляется, если организация / ИП выплачивали только доходы: <input type="checkbox"/> по договорам купли-продажи <input type="checkbox"/> по договорам, заключенным с ними как с предпринимателями <input type="checkbox"/> которые в полной сумме не облагаются НДФЛ по ст. 217 НК РФ (Письмо ФНС РФ от 24.03.2016 № БС-4-11/5106)

Куда представляется Расчет	<p>1. За сотрудников головного офиса – по месту учета организации</p> <p>2. За сотрудников подразделения – в налоговую подразделения</p> <p>3. За подрядчиков – по месту учета организации или подразделения в зависимости от того, кто заключил договор с подрядчиков</p> <p>4. ИП на ЕНВД или патенте – по месту ведения деятельности</p> <p>Иные ИП – по месту жительства</p> <p>5. Крупнейший налогоплательщик - в налоговую инспекцию по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика либо в налоговую инспекцию по месту учета такого налогоплательщика по соответствующему обособленному подразделению (отдельно по каждому обособленному подразделению). Однако, теперь выбора нет и отчитаться нужно в территориальную налоговую. Изменения связаны с тем, что инспекции по крупнейшим налогоплательщикам больше не администрируют НДФЛ. Они передали эти функции в территориальные инспекции (Письмо ФНС РФ от 19.12.16 № БС-4-11/24349@).</p>
Порядок составления	Составляется и подается раз в квартал в общей сумме по организации, без персонифицированного учета.
Сроки представления Расчета по ф. 6-НДФЛ	<p>Сдается ежеквартально не позднее последнего числа месяца, который следует за истекшим кварталом</p> <p>Сроки сдачи формы 6-НДФЛ в 2017 г.:</p> <p><input type="checkbox"/> За 2016 год – не позднее 3 апреля 2017 г.;</p>
	<p><input type="checkbox"/> за I квартал 2017 г. - не позднее 2 мая 2017 г.;</p> <p><input type="checkbox"/> за полугодие 2017 г. - не позднее 31 июля 2017 г.;</p> <p><input type="checkbox"/> за 9 месяцев 2017 г. - не позднее 31 октября 2017 г.</p> <p>Расчет по форме 6-НДФЛ за 2017 г. должен быть представлен не позднее 2 апреля 2018 года.</p>
Способ представления Расчета ф. 6-НДФЛ	Организации и ИП, имеющие численность физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 25 человек вправе сдавать Расчет на бумажных носителях. Все остальные налоговые агенты представляют в электронном виде по ТКС.
Основания для заполнения Расчета	<p>Регистр налогового учета, в котором отражены:</p> <p><input type="checkbox"/> начисленные и выплаченные налоговым агентом доходы физическим лицам</p> <p><input type="checkbox"/> предоставленные физическим лицам налоговые вычеты</p> <p><input type="checkbox"/> исчисленные и удержанные налоги</p> <p>Справочники «Коды доходов», «Коды вычетов», Утверждены приказом ФНС России от 10.09.2015 № МВ-7-11/387@ «Об утверждении кодов видов доходов и вычетов»</p>
Структура Расчета ф. 6-НДФЛ	<p><input type="checkbox"/> титульный лист</p> <p><input type="checkbox"/> раздел 1 «Обобщенные показатели»</p> <p><input type="checkbox"/> раздел 2 «Даты и суммы фактически полученных доходов и удержанного налога на доходы физических лиц»</p>

При заполнении формы Расчета не допускается:

- исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства двусторонняя печать Расчета на бумажном носителе

скрепление листов Расчета, приводящее к порче бумажного носителя **Общие правила заполнения Расчета:**

- текстовые и числовые поля формы Расчета заполняются слева направо, начиная с крайней левой ячейки, либо с левого края поля, отведенного для записи значения показателя;
- если показатели соответствующих разделов расчета не могут быть размещены на одной странице, заполняется необходимое количество страниц. Итоговые данные отражаются только на последней странице;

- поле «Номер страницы» заполняется на каждой странице расчета и имеет сквозную нумерацию, начиная с Титульного листа. Порядковый номер страницы записывается слева направо, начиная с первого (левого) знакоместа. Например, на первой странице ставится – «001»; на десятой странице – «010»;
- расчет заполняется чернилами черного, фиолетового или синего цвета;
- в случае отсутствия значения по суммовым показателям указывается ноль («0»); в незаполненных знакоместах в правой части поля проставляется прочерк;
- дробные числовые показатели заполняются следующим образом: в случае если знакомест для указания дробной части больше, чем цифр, то в свободных знакоместах соответствующего поля ставится прочерк. Например: сумма исчисленного дохода заполняется по формату: 15 знакомест для целой части и 2 знакоместа для дробной части и, соответственно, при количестве в размере «1234356.50» они указываются как: «1234356-----50».
- код ОКТМО указывается в соответствии с «Общероссийским классификатором территорий муниципальных образований» ОК 033-2013 (ОКТМО), утвержденном Приказом Росстандарта от 14.06.2013 № 159-ст. налоговые агенты указывают код того муниципального образования на территории которого находится организация или обособленное подразделение организации;
- ИП, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты и другие лица, занимающиеся частной практикой, и признаваемые налоговыми агентами, указывают код по ОКТМО по месту жительства;
- налоговые агенты – индивидуальные предприниматели, которые состоят на учете по месту осуществления деятельности с применением системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и (или) патентной системы налогообложения указывают код по ОКТМО по месту учета индивидуального предпринимателя в связи с осуществлением такой деятельности;
- каждая страница заверяется подписью налогового агента или его представителя и указывается дата подписания Расчета.

Налоговый агент обязан представить уточненный Расчет при обнаружении в представленном ранее Расчете:

- факта не отражения сведений (информации)
- неполноты отражения сведений (информации)
- отражения недостоверных сведений (информации)

Титульный лист Расчета заполняется с учетом следующих особенностей:

- организации, имеющие обособленное подразделение, указывают ИНН организации и КПП обособленного подразделения, по тем доходам, которые были выплачены физическим лицам по договорам, заключенным с этими обособленными подразделениями;
- по строке «номер корректировки» - при представлении налоговым агентом в налоговый орган первичного Расчета проставляется «000», при представлении уточненного Расчета указывается номер корректировки («001», «002» и т.д.).

Раздел 1 «Обобщенные показатели» заполняется **нарастающим итогом** за первый квартал, полугодие, девять месяцев и год. Состав раздела:

- по строке 010 - соответствующая ставка налога, с применением которой исчислены суммы налога;
- по строке 020 - обобщенная по всем физическим лицам сумма начисленного дохода нарастающим итогом с начала налогового периода;
- по строке 025 - обобщенная по всем физическим лицам сумма начисленного дохода в виде дивидендов нарастающим итогом с начала налогового периода;
- по строке 030 - обобщенная по всем физическим лицам сумма налоговых вычетов, уменьшающих доход, подлежащий налогообложению, нарастающим итогом с начала налогового периода. В этой строке отражаются все вычеты, которые налоговый агент предоставлял работникам в течение квартала: стандартные, имущественные и социальные. Кроме того, в эту строку включаются вычеты по необлагаемым доходам. Например, 4 тыс. от стоимости подарка или материальной помощи (п. 28 ст. 217 НК РФ). Вычеты в строке 030 6-НДФЛ не должны превышать начисленный доход в строке 020.
- по строке 040 - обобщенная по всем физическим лицам сумма исчисленного налога нарастающим итогом с начала налогового периода;
- по строке 045 - обобщенная по всем физическим лицам сумма исчисленного налога на доходы в виде дивидендов нарастающим итогом с начала налогового периода;
- по строке 050 - обобщенная по всем физическим лицам сумма фиксированных авансовых платежей, принимаемая в уменьшение суммы исчисленного налога с начала налогового периода;
- по строке 060 - общее количество физических лиц, получивших в налоговом периоде облагаемый налогом доход. В случае увольнения и приема на работу в течение одного налогового периода одного и того же физического лица, количество физических лиц не корректируется.
- по строке 070 - общую сумму НДФЛ, удержанного в соответствии с п. 4 ст. 226 НК РФ на отчетную дату (31 марта, 30 июня, 30 сентября, 31 декабря) из доходов, отраженных в строке

020. Поэтому, например, если зарплата за март выплачена в апреле, то сумма НДФЛ с этой зарплаты по строке 070 расчета 6-НДФЛ за I квартал не отражается, т.к. на отчетную дату (31 марта) обязанности удержать налог еще нет. Эту сумму налога надо будет отразить по строке 070 разд. 1 расчета 6-НДФЛ за полугодие (Письма ФНС от 14.06.2016 № БС-3-11/2657@, от 16.05.2016 № БС-4-11/8568@);

по строке 080 - общая сумма налога, не удержанная налоговым агентом, нарастающим итогом с начала налогового периода. В этой строке отражаются только те суммы исчисленного НДФЛ, которые организация уже не сможет удержать у физлиц (п. 3.4 Контрольных соотношений, направленных Письмом ФНС от 10.03.2016 № БС-4-11/3852@). По этой строке не указываются суммы НДФЛ, исчисленные на отчетную дату и отраженные по строке 040 разд. 1 расчета 6-НДФЛ, которые будут удержаны из доходов физлиц в будущем. Например, по строке 080 разд. 1 расчета 6-НДФЛ за I квартал не отражаются суммы НДФЛ, исчисленные с зарплаты за март, выплаченной в апреле. Поскольку на отчетную дату (31 марта) обязанности удержать этот налог еще нет (Письма ФНС от 14.06.2016 № БС-3-11/2657@, от 16.05.2016 № БС-4-11/8568@);

по строке 090 - общая сумма налога, возвращенная налоговым агентом налогоплательщикам в соответствии со статьей 231 НК РФ, нарастающим итогом с начала налогового периода.

В разделе 2 «Даты и суммы фактически полученных доходов и удержанного налога на доходы физических лиц» указываются даты фактического получения физическими лицами дохода и удержания налога, сроки перечисления налога и обобщенные по всем физическим лицам суммы фактически полученного дохода и удержанного налога.

В разделе 2 расчета за соответствующий отчетный период отражаются те операции, которые произведены **за последние три месяца этого отчетного периода**.

В разд. 2 приводятся обобщенные показатели только о тех доходах, НДФЛ с которых был удержан и перечислен в бюджет в течение последних трех месяцев периода, за который подается расчет. То есть в разд. 2 не надо показывать суммы доходов нарастающим итогом с начала года (Письмо ФНС от 16.05.2016 № БС-4-11/8568@).

Кроме того, даже если доход получен в течение последних трех месяцев, за которые подается расчет, но срок перечисления НДФЛ с этого дохода еще не наступил, то этот доход в разд. 2 также не отражается. Такой доход и удержанный с него НДФЛ отражаются в разд. 2 расчета 6-НДФЛ за период, в котором налог должен быть перечислен в бюджет (Письма ФНС от 27.04.2016 № БС-4-11/7663 (п. 3), от 18.03.2016 № БС-4-11/4538@).

Например, срок выплаты зарплаты за месяц - 4-е число следующего месяца. Соответственно, зарплата за март выплачивается 4 апреля, НДФЛ с нее должен быть перечислен в бюджет не позднее 5 апреля. В этом случае в расчете 6-НДФЛ за I квартал будут отражены (Письма ФНС от 27.04.2016 № БС-4-11/7663 (п. 3), от 18.03.2016 № БС-4-11/4538@):

по строке 020 Разд. 1 - зарплата за январь - март;
 в разд. 2 - зарплата за январь - февраль. Зарплата за март попадет в разд. 2 расчета 6-НДФЛ уже за полугодие.

В разделе 2 указываются:

по строке 100 - дата фактического получения доходов, отраженных по строке 130. Строка заполняется с учетом положений статьи 223 Кодекса.

по строке 110 - дата удержания налога с суммы фактически полученных доходов, отраженных по строке 130. Строка заполняется с учетом положений пункта 4 статьи 226 и пункта 7 статьи 226.1 Кодекса.

по строке 120 - дата, не позднее которой должна быть перечислена сумма налога. Строка заполняется с учетом положений пункта 6 статьи 226 и пункта 9 статьи 226.1 Кодекса.

Согласно разъяснениям ФНС РФ (Письмо от 16.05.2016 № БС-4-11/8568@), если окончание срока приходится на выходной или нерабочий праздничный день, то в строке 120 раздела 2 «Срок перечисления налога» **указывается следующий рабочий день**.

по строке 130 - обобщенная сумма фактически полученных доходов (без вычитания суммы удержанного налога) в указанную в строке 100 дату;

по строке 140 - обобщенная сумма удержанного налога в указанную в строке 110 дату.

Если в отношении различных видов доходов, имеющих одну дату их фактического получения, имеются различные сроки перечисления налога, то строки 100 - 140 заполняются по каждому сроку перечисления налога отдельно. Однако в одном блоке строк 100 - 140 раздела 2 могут быть отражены доходы, облагаемые НДФЛ по разным ставкам (п. 1 Письма ФНС от 27.04.2016 № БС-4-11/7663).

Табл. Дата фактического получения дохода (ст. 223 НК РФ)

Вид дохода	Дата фактического получения дохода
Доходы в денежной форме	День выплаты, в том числе день перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц
Доходы в натуральной форме	День передачи дохода в натуральной форме

Доход в виде материальной выгоды от экономии на процентах по заемным средствам	Последний день каждого месяца в течение срока, на который выданы средства (пп. 4, 5, 7 п. 1 ст. 223 НК РФ).
Доход в виде материальной выгоды, полученной при приобретении товаров (работ, услуг) у взаимозависимых лиц (пп. 2 п. 1 ст. 212 НК РФ)	День приобретения товаров (работ, услуг)
Доход в виде материальной выгоды, полученной при приобретении ценных бумаг (пп. 3 п. 1 ст. 212 НК РФ)	День приобретения ценных бумаг. В случае если оплата приобретенных ценных бумаг производится после перехода к налогоплательщику права собственности на них, дата фактического получения дохода определяется как день совершения соответствующего платежа в оплату стоимости приобретенных ценных бумаг
Доходы в виде оплаты труда	Последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом)
Доходы в виде оплаты труда в случае прекращения трудовых отношений истечения календарного месяца	Последний день работы, за который налогоплательщику был начислен доход
Доходы, возникающие в связи с возмещением работнику командировочных расходов (например, суточные сверх нормы)	Последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет после возвращения работника из командировки (пп. 6 п. 1 ст. 223 НК РФ).
Доход, получаемый в результате списания безнадежного долга с баланса организации	день списания в установленном порядке безнадежного долга с баланса организации
Доход, получаемый в результате зачета встречных однородных требований	день зачета встречных однородных требований

Даты заполнения раздела 2:

Вид выплаты	Когда доход считается полученным в целях расчета НДФЛ (стр. 100 Раздела 2), ст. 223 НК РФ	Когда удержать НДФЛ (стр. 110 Раздела 2), ст. 226 НК РФ	Крайний срок уплаты НДФЛ в бюджет (стр. 120 Раздела 2), ст. 226 НК РФ
З/пл	Последнее число месяца, за который начислена зарплата	В день выплаты окончательной части з/пл	Не позднее чем на следующий день после выплаты денег
Сверхнормативные суточные	Последнее число мес., в котором утв. ав. отчет	При ближайшей фактической выплате денег в следующем месяце	Не позднее чем на следующий день после удержания налога

Больничны й лист, отпускные	Дата выплаты денег	В день выплаты денег работникам	Последнее число мес., в котором выплатили деньги
Все остальные выплаты	Дата выдачи денег	В день выплаты денег работникам	Не позднее чем на след. День после выплаты денег

Если зарплата выдается до конца месяца, то возможна ситуация, когда дата удержания налога (строка 110), окажется раньше дня, когда доход получен (строка 100). По мнению налоговиков, ошибки в этом нет.

Налоговое ведомство утвердило контрольные соотношения показателей расчета 6-НДФЛ, благодаря которым налогоплательщик сможет самостоятельно проверить показатели (Письмо ФНС России от 10.03.2016 № БС-4-11/3852@ «О направлении Контрольных соотношений» (вместе с «Контрольными соотношениями показателей форм налоговой и бухгалтерской отчетности», утв. ФНС России 26.02.2016)). Контрольные соотношения приведены в Приложении № 8 методички. В соответствии с данным документом, в Расчете за год должны быть выполнены соотношения, в том числе:

1. Доходы в строке 020 расчета 6-НДФЛ = сумма строк «Общая сумма дохода» в разделе 5 справки 2-НДФЛ + строка 020 приложения 2 к декларации по налогу на прибыль
2. Дивиденды в строке 025 расчета 6-НДФЛ = сумма доходов по коду 1010 в разделе 3 справки 2-НДФЛ + доход по коду 1010 приложения 2 к декларации по налогу на прибыль
3. Исчисленный налог в строке 040 расчета 6-НДФЛ = сумма строк «Сумма налога исчисленная» 2-НДФЛ + строка 030 приложения 2 к декларации по налогу на прибыль
4. Число работников в строке 060 расчета 6-НДФЛ = общее число 2-НДФЛ + число приложений 2 к декларации по налогу на прибыль

5. Неудержанный налог в строке 080 расчета 6-НДФЛ = Сумма строк «Сумма налога, не удержанная налоговым агентом» в разделе 5 справки 2-НДФЛ (с признаком 2) + строка 034 приложения 2 к декларации по налогу на прибыль

Практические ситуации отражения операций в Расчете 6-НДФЛ:

Отражение зарплаты за декабрь:

1. Зарплата выдана 29 декабря 2016 года:

Раздел 1: Стр.020 – Сумма начисленного дохода за декабрь

Стр. 040 и 070 – сумма исчисленного и удержанного налога соответственно с зарплаты за декабрь

Раздел 2: стр. 100 – 31.12.2016 Стр. 110 – 29.12.2016

Стр. 120 – 30.12.2016

2. Зарплата выдана 30 декабря 2016 года:

Раздел 1: Стр.020 – Сумма начисленного дохода за декабрь

Стр. 040 и 070 – сумма исчисленного и удержанного налога соответственно с зарплаты за декабрь

Раздел 2: стр. 100 – 31.12.2016 Стр. 110 – 30.12.2016

Стр. 120 – 09.01.2017

3. Зарплата выдана 10 января 2017года:

Раздел 1: Стр.020 – Сумма начисленного дохода за декабрь Стр. 040 – сумма исчисленного налога с зарплаты за декабрь

В расчете за 1 квартал 2017 года отражается удержанный налог по строке 070, а в Разделе 2 за 1 кв. 2017 г.: стр. 100 – 31.12.2016

Стр. 110 – 10.01.2017 Стр. 120 – 11.01.2017

заработная плата

Пример: (Письмо МФ РФ и ФНС РФ от 25.02.2016 № БС-4-11/3058@):

Заработная плата за декабрь 2015 года выплачена 12.01.2016. Данная операция в разделе 1 расчета по форме 6-НДФЛ не отражается, а в разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ за первый квартал 2016 года отражается следующим образом:

- по строке 100 указывается 31.12.2015;
- по строке 110 - 12.01.2016;
- по строке 120 - 13.01.2016;
- по строкам 130 и 140 - соответствующие суммовые показатели.

Пример: (Письмо ФНС РФ от 12.02.2016 № БС-3-11/553@):

Заработная плата за июнь выплачена работникам в июле. ФНС предлагает два варианта отражения переходящей зарплаты.

1 вариант: заработная плата за июнь не отражается в Разделе 2 расчета 6-НДФЛ. Тогда в Разделе 1 по строке 020 надо указать сумму начисленного дохода. Строка 070 «Сумма удержанного налога» не заполняется.

2 вариант: заработная плата за июнь отражается в Разделе 2 расчета 6-НДФЛ. В Разделе 1 по строке 020 надо указать сумму начисленного дохода, по строке 070 - сумму удержанного НДФЛ при выплате заработной платы в июле.

Пример: (Письмо МФ РФ и ФНС РФ от 25.02.2016 № БС-4-11/3058@):

Заработная плата за март 2016 г. выплачена работникам 05.04.2016. НДФЛ перечислен 06.04.2016. Операция отражается в разделе I за 1 квартал 2016. В разделе II операция может быть отражена за полугодие следующим образом:

- по строке 100 указывается 31.03.2016;
- по строке 110 - 05.04.2016;
- по строке 120 - 06.04.2016;
- по строкам 130 и 140 - соответствующие суммовые показатели

Пример: (Письмо МФ РФ от 15.03.2016 № БС-4-11/4222@)

Работникам заработная плата за март 2016 года выплачена 11.04.2016. Налог на доходы физических лиц перечислен 12.04.2016.

Операция отражается в разделе 1 расчета по форме 6-НДФЛ за первый квартал 2016 года, при этом налоговый агент вправе не отражать операцию в разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ за первый квартал 2016 года. Данная операция будет отражена при непосредственной выплате заработной платы работникам в расчете по форме 6-НДФЛ за полугодие 2016 года следующим образом:

- по строке 100 указывается 31.03.2016;
- по строке 110 - 11.04.2016;
- по строке 120 - 12.04.2016;
- по строкам 130 и 140 - соответствующие суммовые показатели.

Контрольными соотношениями показателей расчета по форме 6-НДФЛ, направленными письмом ФНС России от 10.03.2016 № БС-4-11/3852@, не предусмотрено равенство показателей строки 040 «Сумма исчисленного налога» и строки 070 «Сумма удержанного налога» раздела 1 расчета по форме 6-НДФЛ.

Пример: (Письмо ФНС РФ от 24.03.2016 № БС-4-11/5106, зарплата за месяц выплачена до его окончания)

Работникам организации заработная плата за апрель 2016 года выплачена 25 апреля 2016 года. В разделе 2 указывается:

- в строке 100 – 30.04.2016 - в строке 110 – 25.04.2016 - в строке 120 – 26.04.2016
- в строке 130 – сумма зарплаты
- в строке 140 – сумма удержанного НДФЛ

Пример: В организации установлены следующие дни выплаты заработной платы: 14 (аванс) и 28 числа каждого месяца. Заработная плата за июнь была выплачена работникам 28 июня в сумме 100 000 руб. Сумма НДФЛ - 13 000 руб. Рассмотрим два возможных варианта:

1 вариант - налог удержан в июне при досрочной выплате заработной платы:

- строка 100 – 30.06.2016
- строка 110 – 28.06.2016
- строка 120 – 29.06.2016
- строка 130 – 100 000
- строка 140 – 13 000

2 вариант – налог удержан в июле из первого денежного дохода – выплаченного работникам аванса зарплаты за июль.

- строка 100 – 30.06.2016
- строка 110 – 14.07.2016
- строка 120 – 15.07.2016
- строка 130 – 100 000
- строка 140 – 13 000

Пример: аванс выплачен в последний день месяца, а зарплата за текущий месяц – в следующем месяце.

В таком случае с выплаченного аванса необходимо удержать НДФЛ, т.к. эта выплата будет уже не авансом, а полноценной заработной платой (Определение ВС РФ от 11.05.2016 № 309-КГ16-1804). В 6-НДФЛ отражается как обычная заработная плата.

Пример: при увольнении 23 июня 2016 г. работнику были выплачены:

- заработная плата – 100 000 руб.
- компенсация за отпуск – 50 000 руб.
- пособие по временной нетрудоспособности – 15 000 руб.

Решение:

Зарплату и компенсацию можно показать в одном блоке строк 100 – 140, а оплату больничного – в отдельном блоке:

Сумма, вид дохода	Дата получения дохода (строка 100)	Дата удержания (строка 110)	Срок перечисления налога (строка 120)
Зарплата, 100 000 руб.	23.06.2016	23.06.2016	24.06.2016
Компенсация,	23.06.2016	23.06.2016	24.06.2016
Больничный лист	23.06.2016	23.06.2016	30.06.2016

Пример: Заработная плата выдана в следующем месяце:

Раздел 1 - данные о начисленных выплатах за январь — сентябрь 2016 года

- в строке 020 - сумма выплат
- в строке 030 — предоставленные работникам вычеты
- в строке 040 - весь начисленный НДФЛ с зарплаты за 9 месяцев 2016 года
- в строке 070 указывается только НДФЛ с зарплаты, выданной не позднее 30 сентября (поэтому налог с сентябрьской зарплаты, выплаченной в октябре, не войдет).

Т.к. з/пл начислена в сентябре, а выплачена в следующем месяце, показатели строк 040 и 070 будут различаться

Строка 070 - Раньше налоговики разъясняли, что в строку 070 нужно записать НДФЛ с переходящих выплат, если компания удержала налог после окончания квартала, но до составления отчетности. Организации следовали этим рекомендациям. Но потом ФНС решила, что в строке 070 надо заполнять НДФЛ, который компания удержала на отчетную дату (письмо от 16.05.16 № БС-4-11/8609).

- В строке 080 НДФЛ с заработной платы за сентябрь не отражается. Указывается только неудержанный НДФЛ с выданной зарплаты и прочих доходов.
- В строке 090 - сумма излишне удержанного налога, который вернули работникам в этом году.

Раздел 2:

- выплаты за июль — сентябрь 2016 года, включая выплаты за июнь, которые выплачены в июле
- По зарплате за июнь:
- в строке 100 - 30.06.2016, то есть последний день месяца, за который начислена зарплата
- в строке 110 - дата фактической выплаты второй части заработка
- в строке 120 — следующий рабочий день после выплаты Зарплата за **июль и август** – обычный порядок

Заработная плата за **сентябрь**, выданная в октябре, в разделе 2 не отражается и войдет в расчет за весь 2016 год. зарплата начислена, но не выплачена

Пример (Письмо ФНС РФ от 24 мая 2016 года № БС-4-11/9194)

В I квартале 2016 года организация ежемесячно начисляла заработную плату работникам, но не выплачивала ее по причине тяжелого финансового состояния. Каким образом компания должна отразить начисленную, но не выплаченную заработную плату в расчете 6-НДФЛ за I квартал? Как отражать в 6-НДФЛ за полугодие заработную плату за I квартал 2016 года, если организация выплатит ее только в апреле 2016 года и уже после того, как отчитается по форме 6-НДФЛ за I квартал?

Общая сумма начисленной за первые три месяца года заработной платы, а также исчисленная с такого дохода сумма налога отражаются соответственно в строках 020 и 040 раздела 1 расчета 6-НДФЛ как за первый квартал, так и за полугодие 2016 года.

В разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ за соответствующий отчетный период отражаются те операции, которые произведены за последние три месяца этого отчетного периода. Поскольку в рассматриваемой ситуации заработная плата до апреля не выплачивалась, в отношении данного дохода раздел 2 расчета 6-НДФЛ заполняется, начиная с расчета 6-НДФЛ за полугодие 2016 года.

Возможный вариант заполнения Расчета при задержках зарплаты.

1. Раздел 2 можно не заполнять. Тогда строки 100–140 остаются пустыми.
2. В строках 100 ставится последний день месяца, за который компания начисляла зарплату, в строках 110 и 120 - нулевые даты — 00.00.0000.

Предположим, что в организации трудятся 2 человека. Ежемесячная заработная плата каждого работника – 50 000 руб. Организация за 1 и 2 кварталы зарплату не выплачивала из-за сложного финансового положения. В Расчете 6-НДФЛ:

- Раздел 1: в строке 020 – 600 000 руб. (50 000 руб. x 2 чел. X 6 мес.), в строке 040 – 78 000 руб. (600 000 руб. x 13%), в строке 070 – 0
- Раздел 2: в строке 100 – последний день каждого месяца, в строках 110 и 120 – 00.00.2016.

- доход в натуральной форме

Пример (Письмо ФНС России от 28.03.2016 № БС-4-11/5278@) Доход в натуральной форме выплачен 01.03.2016.

В Расчете 6-НДФЛ за 1 квартал:

- по строке 020 - стоимость полученных сотрудниками имущества (работ, услуг), согласованная независимыми сторонами сделки (п. 1 ст. 211, п. 1 ст. 105.3 НК РФ). Для взаимозависимых лиц сумму дохода определяют по ст. 105.3 Налогового кодекса РФ;

- по строке 040 - сумма НДФЛ нарастающим итогом с начала года по всем сотрудникам;
- по строке 080 - исчисленный, но не удержанный НДФЛ с неденежного дохода;
- по строке 100 - дата фактического получения неденежного дохода - то есть 01.03.2016 (пп. 2 п. 1 ст. 223 НК РФ);

- по строке 110 - дата удержания НДФЛ, то есть 01.03.2016;
- по строке 120 - срок перечисления НДФЛ, то есть 02.03.2016 (п. 6 ст. 226 НК РФ);
- по строкам 130 - соответствующие суммовые показатели;
- по строке 140 - ноль.

ФНС России напомнила: строка 020 разд. 1 не должна соответствовать суммовому показателю строк разд. 2.

Пример: с натурального дохода НДФЛ не удержан (Письмо ФНС РФ от 28.03.2016 № БС-4-11/5278@)

Организация выплатила доход в натуральной форме 01.06.2016. В Расчете 6-НДФЛ за полугодие: 1. В разделе 1:

- в строке 020 – сумма дохода в натуральной форме
- в строке 040 - исчисленный НДФЛ
- в строке 080 - не удержанный НДФЛ 2. В разделе 2 за полугодие:
- в строке 100 «Дата фактического получения дохода» - 01.06.2016
- в строке 110 «Дата удержания налога» - 01.06.2016
- в строке 120 «Срок перечисления налога» - 02.06.2016
- в строке 130 «Сумма фактически полученного дохода» - сумма дохода
- 140 «Сумма удержанного налога» - 0

Пример: Доход в натуральной форме выплачен бывшему работнику организации (Письмо ФНС России от 16.11.2016 № БС-4-11/21695@).

Организация передала 20 июня 2016 года бывшему работнику телевизор стоимостью 10 000 рублей. Иных выплат дохода данному физическому лицу не производилось.

В разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ за полугодие 2016 года данная операция должна быть отражена следующим образом:

- по строке 100 указывается 20.06.2016;
- по строкам 110, 120 - 00.00.0000;
- по строке 130 - 10 000;
- по строке 140 - 0.
- пособие по временной нетрудоспособности

Пример (Письмо ФНС России от 16.05.2016 № БС-4-11/8568@)

Пособие по временной нетрудоспособности и материальная помощь работнику начислены в марте, фактически перечислены 5 апреля 2016 г. вместе с зарплатой за вторую половину марта. Следует ли отразить сумму пособия по временной нетрудоспособности и материальной помощи в строке 020 разд. 1 формы 6-НДФЛ за первый квартал 2016 г.? В какой строке формы 6-НДФЛ за первый квартал 2016 г. отразить сумму налога с зарплаты за вторую половину марта?

Какой срок перечисления налога следует указать в строке 120 разд. 2 формы 6-НДФЛ при перечислении отпускных в январе 2016 г., если 31 января 2016 г. является выходным днем? **Решение:**

При выплате налогоплательщику доходов в виде пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и в виде оплаты отпусков налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты.

В случае если доходы в виде пособий по временной нетрудоспособности и материальной помощи, начисленные работнику в марте, фактически перечислены в апреле, то данные операции отражаются в строке 020 «Сумма начисленного дохода» раздела 1 расчета по форме 6-НДФЛ за первый квартал 2016 года.

По строке 070 «Сумма удержанного налога» раздела 1 указывается общая сумма налога, удержанная налоговым агентом, нарастающим итогом с начала налогового периода. По строке 080 «Сумма налога, не удержанная налоговым агентом» раздела 1 указывается общая сумма налога, не удержанная налоговым агентом, нарастающим итогом с начала налогового периода.

Поскольку удержание суммы налога с дохода в виде заработной платы, начисленной за март, но выплаченной в апреле, налоговым агентом должно производиться в апреле непосредственно при выплате заработной платы, в строках 070 и 080 раздела 1 расчета 6-НДФЛ за первый квартал 2016 года проставляется «0». Данная сумма налога отражается только в строке 040 раздела 1 расчета по форме 6-НДФЛ за первый квартал 2016 года.

Согласно пункту 7 статьи 6.1 Кодекса в случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

В этой связи, если срок перечисления налога на доходы физических лиц выпадает на 31 января 2016 года (выходной день), то по строке 120 раздела 2 расчета по форме 6-НДФЛ указывается 01.02.2016.

- отпускные

Пример (Письмо МФ РФ и ФНС РФ от 25.02.2016 № БС-4-11/3058@):

Работнику сумма оплаты отпуска за март 2016 года выплачена 05.04.2016. Данная операция отражается в разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ за полугодие 2016 года следующим образом:

- по строке 100 указывается 05.04.2016;
- по строке 110 - 05.04.2016;
- по строке 120 - 30.04.2016;
- по строкам 130 и 140 - соответствующие суммовые показатели

Пример: заполнение расчета 6-НДФЛ при перерасчете отпускных (Письмо ФНС РФ от 24.05.2016 № БС-4-11/9248):

- суммы налога на доходы физических лиц, то в разделе 1 расчета по форме 6-НДФЛ отражаются итоговые суммы с учетом произведенного перерасчета.

Пример: заполнения расчета 6-НДФЛ за 1 квартал 2016 г. при выплате отпускных с последующим увольнением (Письмо ФНС России от 11.05.2016 № БС-3-11/2094@) – дата увольнения и выплаты причитающихся сумм - 15.03.2016

В разделе 2:

- по строке 100 указывается 15.03.2016,
- по строке 110 - 15.03.2016,
- по строке 120 - 31.03.2016,
- по строкам 130, 140 - соответствующие суммовые показатели.

вознаграждение по договору аренды

Пример:

Организация в апреле арендовала у двух сотрудников автомобили. Арендная плата перечисляется работникам 25 числа каждого месяца за следующий месяц: во втором квартале выплачен доход за часть апреля, май, июнь и аванс за июль. В расчете 6-НДФЛ операция будет отражена:

1. в разделе 1:

- в строке 020 - начисленная арендная плата за апрель — июль, без удержания НДФЛ
- в строках 040 и 070 — налог, исчисленный и удержанный с данной арендной выплаты

2. в разделе 2:

- в строке 100 - даты, когда фактически выданы деньги работникам, т.е. 25 апреля, 25 мая, 25 июня. В эти же дни удержан НДФЛ. Эти даты отражаются в строке 110.
- НДФЛ должен быть перечислен не позднее дня, следующего за выплатой – в строке 120 указывается срок уплаты — 26 мая.
- в строке 130 – сумма фактически полученного дохода в виде арендной платы.
- в строке 140 - удержанный налог с каждой суммы.

выплаты, полностью и частично необлагаемые НДФЛ (Письмо ФНС РФ от 13.04.2016 № бс-4-11 / 6417)

В расчете 6-НДФЛ не отражаются доходы, которые полностью не облагаются НДФЛ на основании ст. 217 НК РФ. Некоторые доходы освобождены от НДФЛ частично. В расчете 6-НДФЛ отражаются:

в разделе 1 формы 6-НДФЛ:

- в строке 020 сумма дохода
- в строке 030 - необлагаемая часть дохода

возврат НДФЛ

Пример (Письмо ФНС России от 18.03.2016 № БС-4-11/4538@)

При начислении суммы заработной платы работнику организации, бухгалтер допустил ошибку - не применил стандартный налоговый вычет. НДФЛ был удержан и перечислен в большем размере. В следующем периоде сумма налога была возвращена налогоплательщику.

Операция возврата налоговым агентом суммы НДФЛ в Расчете будет отражена по строке 090 раздела 1 «Сумма налога, возвращенная налоговым агентом». По данной строке указывается общая сумма налога, возвращенная налоговым агентом налогоплательщику в соответствии со статьей 231 НК РФ, нарастающим итогом с начала налогового периода, в том числе сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом в предыдущих налоговых периодах.

командировки

Пример. Локальным нормативным актом организации предусмотрено, что сотрудникам, направляемым в командировку по территории РФ, выплачиваются суточные в размере 1000 руб. за каждый день нахождения в командировке.

Работник организации был направлен в служебную командировку с 19 по 27 февраля 2016 г. (на 9 дней). Помимо прочего, 17.02.2016 ему были выплачены суточные в сумме 9000 руб. Работник отчитался за командировку (представил в бухгалтерию авансовый отчет) 01.03.2016. Авансовый отчет утвержден руководителем 15.03.2016.

В соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ суточные в размере, превышающем 700 руб. (при направлении работника в командировку по территории РФ), облагаются НДФЛ. Соответственно, доход работника, подлежащий налогообложению, составит 2700 руб. ((1000 - 700) руб. x 9 дн.), следовательно, сумма исчисленного налога - 351 руб. (2700 руб. x 13%).

Итак, согласно нормам налогового законодательства, датой получения доходов в данном случае является последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет, то есть 31 марта 2016 г. Датой удержания налога в общем случае признается день фактической выплаты дохода. По понятным причинам удержание налога не может быть осуществлено ранее даты фактического получения дохода работником. Значит, датой удержания налога также является 31.03.2016.

Соответственно, днем, не позднее которого налог должен быть перечислен в бюджет, считается 01.04.2016.

Информация о данной операции должна быть отражена в разд. 1, 2 расчета по форме 6-НДФЛ за I квартал 2016 г. Строки разд. 2 будут заполнены следующим образом:

- строка 100 – 31.03.2016
- строка 110 – 31.03.2016
- строка 120 – 01.04.2016
- строка 130 – 27 000,00
- строка 140 – 351

у ИП в I квартале уволился единственный работник⁶ (Письмо ФНС России № БС-4-11/4958@)

Пример:

Вопрос: У индивидуального предпринимателя в 2016 г. работал единственный работник. 28.03.2016 этот работник уволился по собственному желанию, все расчеты с ним произведены в день увольнения. Задолженности по перечислению в бюджет НДФЛ, удержанного с дохода работника, индивидуальный предприниматель не имеет. Принимать на работу новых работников ни по трудовым договорам, ни по договорам гражданско-правового характера индивидуальный предприниматель не планирует. Обязан ли индивидуальный предприниматель представлять в налоговый орган расчет по форме 6-НДФЛ за I полугодие 2016 г.?

Решение:

В 2016 г. индивидуальный предприниматель обязан представить расчет по форме 6-НДФЛ в налоговый орган не только за I квартал 2016 г., но и за полугодие, девять месяцев и год. Причем при отсутствии выплат во II, в III и IV кварталах налоговым агентом заполняется только разд. 1 расчета по форме 6-НДФЛ за полугодие, девять месяцев и год, а разд. 2 расчета в данном случае не заполняется.

иностраный работник на патенте

Пример: В организации работает иностранный сотрудник. В декабре 2015 года он заплатил за патент 24 000 руб. Уведомление из инспекции получено организацией в январе 2016 года. Заработная плата работника за I квартал 2016 года составила 80 000 руб. НДФЛ с этой суммы дохода составил 10 400 руб., который был уменьшен на авансовый НДФЛ – стоимость

Решение: В разделе 1 операция будет отражена:

- строка 020 – полученный доход – 80 000 руб.
- строка 040 – исчисленный налог – 10 400
- строка 050 - исчисленный налог – 10 400 Остаток аванса будет учтен в следующих периодах.

увольнение сотрудника по соглашению сторон

Пример: Работник организации уволился по соглашению сторон 25 апреля 2016 г. Среднемесячная заработная плата работника составила 50 000 руб. При увольнении, был выплачен доход в сумме 210 000 руб.

Решение:

Работнику выплачен доход выше трехкратного среднего заработка, не подлежащего налогообложению НДФЛ на основании п. 3 ст. 217 НК РФ, на 60 000 руб. В расчете 6-НДФЛ данная операция отразится в разделах 1 и 2. При этом, если бы при увольнении были произведены выплаты в пределах трехкратного среднемесячного заработка, то такие выплаты полностью бы не отражались в 6-НДФЛ. Разница между суммой выплаченного дохода и необлагаемой выплатой подлежит налогообложению в общеустановленном порядке и отражается в разделе 1 и разделе 2 расчета 6-НДФЛ:

В разделе 1:

- строка 020 – 60 000 руб.
- строка 070 – 7 800 (60 000 x 13%)

В разделе 2:

- строка 100 - 25 апреля
- строка 110 - 25 апреля
- строка 120 — 26 апреля
- строка – 130 – 60 000
- строка – 140— 7 800 (60 000 x 13%)

уточненный расчет 6-НДФЛ

Пример: Письмо ФНС РФ от 12.08.2016 № ГД-4-11/14772

Если при заполнении расчета по форме 6-НДФЛ налоговым агентом допущена ошибка при заполнении КПП или ОКТМО, то при обнаружении данного факта налоговый агент представляет в налоговый орган по месту учета два расчета по форме 6-НДФЛ, а именно:

- уточненный расчет к ранее представленному с указанием соответствующих КПП или ОКТМО и нулевыми показателями всех разделов расчета;
- первичный расчет с указанием правильного КПП или ОКТМО

При этом, если расчет по форме 6-НДФЛ с указанием правильного КПП или ОКТМО налоговым агентом представлен после срока, установленного абзацем 3 пункта 2 статьи 230 НК РФ, то учитывая положения статей 81, 111 Кодекса, мера ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренная пунктом 1.2 статьи 126 НК РФ, не применяется.

досрочная уплата НДФЛ – без наказания

Если налог перечислен заблаговременно, то налоговые органы всегда считали, что налоговый агент перечислил НДФЛ за счет собственных средств, а это серьезное нарушение. Можно сказать, впервые суд пришел к иному мнению и сказал, что в данной ситуации нарушений нет (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 28.07.16 № Ф05-5279/2015).

премия к юбилею (это не оплата труда) - Письмо ФНС РФ от 01.08.2016 № БС-4-11/13984@

Пример: 20.05.2016 работнику выплачена премия к юбилею в размере 10 000 рублей Операция отражается в разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ за полугодие 2016 года:

- по строке 100 указывается 20.05.2016;
- по строке 110 - 20.05.2016;
- по строке 120 - 23.05.2016;
- по строке 130 - 10 000;
- по строке 140 - 1300.

Тема 5. Специальные налоговые режимы.

1. Упрощённая система налогообложения (УСН)

Организация может перейти на УСН и применять ее при определенных условиях. УСН заменит (с некоторыми исключениями) налог на прибыль, НДС и налог на имущество. Остальные налоги нужно платить, как на общем режиме.

Компания может выбирать, как рассчитывать налог при УСН:

- с доходов по ставке 6%;
- с доходов, уменьшенных на расходы, но по ставке 15%.

Платить налог при УСН нужно по итогам I квартала, полугодия, 9 месяцев и года, сдавать отчетность - раз в год.

У УСН есть как плюсы, так и минусы.

Действующая организация может добровольно перейти на УСН с начала нового календарного года. Для этого до 31 декабря текущего года нужно подать уведомление о переходе (п. 1 ст. 346.13 НК РФ).

Чтобы перейти на УСН с 2020 г., нужно соответствовать следующим условиям (п. п. 2, 3, 4 ст. 346.12 НК РФ):

- доходы за 9 месяцев 2019 г. - не больше 112,5 млн руб.;
- остаточная стоимость ОС по бухучету - не больше 150 млн руб.;
- средняя численность работников - не больше 100 человек;
- доля участия других организаций в вашей организации - не больше 25%. В некоторых случаях это ограничение не действует (пп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ);
- у вашей организации нет филиалов (другие обособленные подразделения иметь можно);
- ваша организация не занимается деятельностью, для которой УСН запрещена.

Новая организация может применять УСН с момента регистрации, если подаст уведомление о переходе не позднее 30 календарных дней с даты регистрации и будет соответствовать условиям, указанным выше (п. 2 ст. 346.13 НК РФ).

Условия для дальнейшего применения УСН

Условия для дальнейшего применения УСН такие же, как для перехода на этот режим. Отличается только условие по размеру доходов.

Для сохранения права на УСН нужно, чтобы за год доходы не были больше 150 млн руб. (п. п. 4, 4.1 ст. 346.13 НК РФ).

Для какой деятельности УСН запрещена

УСН недоступна:

- банкам, страховщикам, негосударственным пенсионным фондам, инвестиционным фондам, профессиональным участникам РЦБ (пп. 2 - 6 п. 3 ст. 346.12 НК РФ);
- ломбардам (пп. 7 п. 3 ст. 346.12 НК РФ);
- тем, кто занимается производством подакцизных товаров или добывает и продает полезные ископаемые (кроме общераспространенных) (пп. 8 п. 3 ст. 346.12 НК РФ);
- тем, кто организует и проводит азартные игры (пп. 9 п. 3 ст. 346.12 НК РФ);
- участникам соглашений о разделе продукции (пп. 11 п. 3 ст. 346.12 НК РФ);
- тем, кто применяет ЕСХН (пп. 13 п. 3 ст. 346.12 НК РФ);
- казенным и бюджетным учреждениям (пп. 17 п. 3 ст. 346.12 НК РФ);
- иностранным организациям (пп. 18 п. 3 ст. 346.12 НК РФ);
- микрофинансовым организациям (пп. 20 п. 3 ст. 346.12 НК РФ);

- частным агентствам занятости, которые по договорам предоставляют другим организациям (ИП, физлицам) труд своих работников (пп. 21 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

Если организация выбрала УСН с объектом "доходы", то она не может стать участником простого товарищества или договора о совместной деятельности. Ей нужно либо сменить объект на "доходы минус расходы" с начала следующего года, либо перейти на ОСН (п. п. 2, 3 ст. 346.14, п. 1 ст. 346.19 НК РФ).

Какие налоги платит организация на УСН

На УСН организация должна платить (п. п. 2, 5 ст. 346.11 НК РФ):

- единый налог при УСН;
- НДС при импорте товаров, НДС в качестве налогового агента, а также в случаях, указанных в ст. 174.1 НК РФ.

НДС в остальных случаях заменяется УСН;

- налог на прибыль с дивидендов, с процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, с прибыли КИК, а также по иным доходам, указанным в п. 4 ст. 284 НК РФ (п. п. 1.6, 3, 4 ст. 284 НК РФ). Также нужно платить налог на прибыль в качестве налогового агента.

Налог на прибыль в остальных случаях заменяется УСН;

- налог на недвижимость, которая облагается по кадастровой стоимости согласно ст. 378.2 НК РФ.

Налог на имущество с другой недвижимости заменяется УСН;

- НДФЛ в качестве налогового агента с зарплаты работников и иных выплат физлицам;
- страховые взносы за работников;
- другие налоги, от которых УСН не освобождает, если есть соответствующие операции или объекты обложения.

Как рассчитать налог при УСН

Налог при УСН рассчитывайте в зависимости от того, какой у вас объект обложения - "доходы" или "доходы минус расходы" (ст. 346.14 НК РФ).

Как рассчитать налог при УСН с объектом "доходы"

Чтобы рассчитать налог, нужно облагаемые доходы умножить на ставку 6% (п. 1 ст. 346.18, п. 1 ст. 346.20, п. 1 ст. 346.21 НК РФ).

Как учесть доходы, сказано в ст. 346.15, п. п. 1, 5 ст. 346.17 НК РФ.

Ставка налога для некоторых налогоплательщиков может быть и меньше, если власти вашего региона примут соответствующий закон (п. 1 ст. 346.20 НК РФ).

Налог можно уменьшить на страховые взносы и иные выплаты по п. п. 3.1, 8 ст. 346.21 НК РФ.

Как рассчитать налог при УСН с объектом "доходы минус расходы"

Чтобы рассчитать налог, нужно из облагаемых доходов вычесть расходы и результат умножить на ставку 15% (п. 2 ст. 346.18, п. 2 ст. 346.20, п. 1 ст. 346.21 НК РФ).

Доходы и расходы, дату их учета определяйте по правилам, которые указаны в ст. ст. 346.15 - 346.17 НК РФ.

Ставка налога для некоторых налогоплательщиков может быть и меньше, если власти вашего региона примут соответствующий закон (п. п. 2, 3 ст. 346.20 НК РФ).

Налог к уплате за год не может быть меньше 1% от дохода. Если у вас получилось меньше - придется заплатить 1% (минимальный налог) (п. 6 ст. 346.18 НК РФ).

Но вы можете в следующих годах включить в расходы разницу между уплаченным минимальным налогом и налогом, который вы исчислили за тот год (п. 6 ст. 346.18 НК РФ).

Сроки уплаты налога при УСН

По итогам I квартала, полугодия и 9 месяцев вы платите авансовые платежи, а по итогам года - сам налог (ст. 346.19, п. п. 2, 3, 4, 7 ст. 346.21, пп. 1 п. 1 ст. 346.23 НК РФ).

За 2019 г. уплачивайте налог при УСН не позднее:

- 25 апреля 2019 г. - авансовый платеж за I квартал;
- 25 июля 2019 г. - авансовый платеж за полугодие;
- 25 октября 2019 г. - авансовый платеж за 9 месяцев;
- 31 марта 2020 г. - налог по итогам года.

Срок сдачи декларации по УСН

Декларацию по УСН нужно сдавать один раз в год. За 2019 г. декларацию сдайте не позднее 31 марта 2020 г. (пп. 1 п. 1 ст. 346.23 НК РФ).

Плюсы и минусы УСН

УСН удобный, экономичный режим, который подходит большинству налогоплательщиков. У него больше плюсов, чем минусов.

Плюсы:

- низкая налоговая нагрузка по сравнению с общим режимом;
- возможность выбрать подходящий объект обложения: "доходы" со ставкой налога 6% или "доходы минус расходы" со ставкой 15%;
- декларацию нужно подавать всего один раз в год;

- простой налоговый учет;
- много видов деятельности, для которых можно применять УСН;
- режим действует во всех регионах России.

Минусы:

- есть ограничения по размеру дохода, численности работников и стоимости основных средств;
- "закрытый" перечень расходов, которые можно учесть при расчете налога. Если расхода нет в перечне, то учесть его нельзя;
- нельзя совмещать с общим режимом налогообложения. Из-за этого покупатели на общем режиме могут отказаться с вами работать, так как им нужен "входной" НДС.

2. Единый налог на вмененный доход

На ЕНВД можно перевести только определенные виды деятельности, если местные власти ввели на своей территории для них ЕНВД. При этом нужно соблюдать условия, которые позволят перейти на этот режим.

ЕНВД освобождает (с некоторыми исключениями) от НДС, налога на прибыль и налога на имущество по деятельности, которая переведена на этот режим. Остальные налоги нужно платить, как на общем режиме.

При совмещении ЕНВД с ОСН или с другим режимом обложения, нужно вести раздельный учет доходов, расходов и имущества по "вмененной" деятельности и по деятельности на другом режиме (п. 7 ст. 346.26 НК РФ).

Рассчитывать и платить ЕНВД нужно каждый квартал.

Сдавать декларации по ЕНВД тоже нужно каждый квартал.

У ЕНВД есть как плюсы, так и минусы.

Условия для перехода на ЕНВД и ее дальнейшего применения

Ваша организация может применять ЕНВД, если соответствует следующим требованиям (п. п. 1, 2 - 2.3, пп. 2 п. 3 ст. 346.26, п. 1 ст. 346.28 НК РФ):

- ведет деятельность на территории муниципального образования, где введен ЕНВД;
- ее деятельность входит в перечень видов деятельности согласно п. 2 ст. 346.26 НК РФ и для этого вида деятельности на территории муниципального образования местные власти ввели ЕНВД;
- средняя численность работников - не больше 100 человек;
- доля участия других организаций в вашей организации - не больше 25%. В некоторых случаях это ограничение не действует (пп. 2 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ);
- соблюдены ограничения по физическим показателям, которые установлены для каждого вида деятельности;
- не занимается деятельностью, для которой ЕНВД запрещен.

Действующая организация может перейти с ОСН на ЕНВД в любое время. Для этого нужно подать заявление и указать в нем дату перехода (п. 3 ст. 346.28 НК РФ).

Заявление нужно подать не позднее пяти рабочих дней с даты начала деятельности на ЕНВД (п. 6 ст. 6.1, п. 3 ст. 346.28 НК РФ). Поэтому в заявлении дату начала деятельности указывайте не ранее пяти дней до даты его подачи.

Например, если подаете заявление 10 июня 2019 г., то дата начала деятельности не должна быть раньше 3 июня 2019 г.

Новая организация может перейти на ЕНВД с момента регистрации. Для этого ей также нужно подать заявление. Заявление подавайте не позднее пяти рабочих дней с даты регистрации (п. 6 ст. 6.1, п. 3 ст. 346.28 НК РФ).

Для какой деятельности ЕНВД запрещен

Организация не может применять ЕНВД (п. п. 2.1, 2.2 ст. 346.26 НК РФ):

- по деятельности в рамках договора простого товарищества или доверительного управления имуществом;
- по деятельности, для которой местные власти ввели уплату торгового сбора;
- по розничной торговле и общепиту, если по этой деятельности она продает свою сельхозпродукцию и при этом применяет ЕСХН;
- по передаче в аренду автозаправочных и автогазозаправочных станций или земельных участков для их размещения;
- если является образовательной, медицинской организацией или организацией социального обслуживания и оказывает услуги общепита через залы обслуживания посетителей. При этом услуги общепита - это обязательная часть работы организации и она оказывает их сама;
- если является крупнейшим налогоплательщиком.

Какие налоги нужно платить на ЕНВД

Платить налог нужно по-разному для тех видов деятельности, которые вы перевели на ЕНВД, и для тех, которые у вас на других режимах.

По виду деятельности, который перевели на ЕНВД, нужно платить (п. 4 ст. 346.26 НК РФ):

- ЕНВД;
- НДС при импорте товаров, НДС в качестве налогового агента, а также в случаях, указанных в ст. 174.1 НК РФ.

НДС в остальных случаях заменяется ЕНВД;

- налог на прибыль в качестве налогового агента;

Налог на прибыль по деятельности, переведенной на ЕНВД, платить не нужно;

- налог на недвижимость, которая облагается по кадастровой стоимости согласно ст. 378.2 НК РФ.

Налог на имущество с другой недвижимости, которую вы используете во "вмененной" деятельности, заменяется ЕНВД;

- НДФЛ в качестве налогового агента с зарплаты работников и иных выплат физлицам;

- страховые взносы за работников;

• другие налоги, от которых ЕНВД не освобождает, если есть соответствующие операции или объекты обложения.

По видам деятельности, которые не переведены на ЕНВД, налоги нужно платить по общему режиму налогообложения или по выбранному иному спецрежиму, например УСН.

Как рассчитать ЕНВД

ЕНВД нужно рассчитывать каждый квартал (ст. 346.30 НК РФ).

Для расчета налога берите не ваш фактический доход, а вмененный доход (п. 1 ст. 346.29 НК РФ).

Вмененный доход не зависит от того, сколько денег заработает организация. Он зависит от физического показателя и установленной для него базовой доходности. Они для каждого вида деятельности свои (п. п. 2, 3 ст. 346.29 НК РФ).

Например, для услуг автомойки физический показатель - количество работников организации, занятых в этом виде деятельности. Базовая доходность - 12 000 руб. в месяц на каждого работника (п. 3 ст. 346.29 НК РФ).

Базовую доходность дополнительно нужно умножить на коэффициенты К1 и К2 (п. 4 ст. 346.29 НК РФ).

Коэффициент К1 один для всех. Его каждый год устанавливает Минэкономразвития России. на 2019 г. - 1,915

Коэффициент К2 местные власти устанавливают сами для каждого вида деятельности.

Формула для расчета вмененного дохода:

$$\text{Вмененный доход за месяц} = \text{Базовая доходность} \times \text{К1} \times \text{К2} \times \text{Физический показатель}$$

Чтобы посчитать ЕНВД, нужно сложить вмененный доход за все три месяца квартала и умножить на ставку 15% (п. 1 ст. 346.31 НК РФ).

Ставка может быть и меньше, если местные власти примут такое решение (п. 2 ст. 346.31 НК РФ).

Налог можно уменьшить на страховые взносы и иные суммы по п. п. 2 - 2.1 ст. 346.32 НК РФ.

В какие сроки платить ЕНВД

Платить налог нужно каждый квартал. За 2019 г. перечисляйте его в следующие сроки (п. 7 ст. 6.1, п. 1 ст. 346.32 НК РФ):

- 25 апреля 2019 г. - за I квартал;
- 25 июля 2019 г. - за II квартал;
- 25 октября 2019 г. - за III квартал;
- 27 января 2020 г. - за IV квартал.

В какие сроки сдавать декларацию по ЕНВД

Декларацию по ЕНВД нужно сдавать каждый квартал. За 2019 г. сроки такие (п. 7 ст. 6.1, п. 3 ст. 346.32 НК РФ):

- 22 апреля 2019 г. - за I квартал;
- 22 июля 2019 г. - за II квартал;
- 21 октября 2019 г. - за III квартал;
- 20 января 2020 г. - за IV квартал.

Плюсы и минусы ЕНВД

Система ЕНВД - довольно простой и экономичный режим. Но кроме плюсов у него есть ряд минусов.

Плюсы:

- низкая налоговая нагрузка;
- размер налога не зависит от фактического дохода. Если удастся заработать больше, сумма налога не изменится;
- можно совмещать с общим режимом налогообложения.

Минусы:

- можно применять не для всех видов деятельности;
- не во всех регионах введен этот режим (либо не по всем видам деятельности);
- если вы временно не ведете деятельность или получили убыток, налог все равно придется заплатить;

- есть ограничения по физическим показателям (например, по площади торгового зала или по количеству машин для грузоперевозок);
- по любой, даже разовой сделке, которая не соответствует "вмененному" виду деятельности, придется платить налоги и сдавать декларации по ОСН или по другому режиму, с которым вы совмещаете ЕНВД;
- декларации нужно сдавать каждый квартал;
- нужно вести отдельный учет, если совмещаете ЕНВД с ОСН или с другим спецрежимом.

Пример.

Фирма весь квартал возит грузы на 4 машинах. Базовая доходность за 1 машину в месяц - 6 000 руб. Коэффициент К1 на 2019 г. - 1,915, коэффициент К2 - 1.

В 1 квартале уплачены взносы - 27 000 руб.

Налоговая база за месяц - 45 960 руб. (6 000 руб. x 4 маш. x 1,915 x 1).

Налоговая база за квартал - 137 880 руб. (45 960 руб. x 3 мес.).

ЕНВД за квартал - 20 682 руб. (137 880 руб. x 15%).

Сумма взносов, на которую можно уменьшить ЕНВД за квартал, - 10 341 руб. (20 682 руб. x 50% < 27 000 руб.).

ЕНВД к уплате - 10 341 руб. (20 682 руб. - 10 341 руб.).

Пример.

Фирма, в которой работает 9 человек, весь квартал оказывает бытовые услуги. Базовая доходность за 1 работника в месяц - 7 500 руб. Коэффициент К1 на 2019 г. - 1,915, коэффициент К2 - 1.

В 1 квартале уплачены взносы - 57 000 руб.

Налоговая база за месяц - 129 263 руб. (7 500 руб. x 9 раб. x 1,915 x 1).

Налоговая база за квартал - 387 789 руб. (129 263 руб. x 3 мес.). ЕНВД за квартал - 58 168 руб. (387 789 x 15%).

Сумма взносов, на которую можно уменьшить ЕНВД за квартал, - 29 084 руб. (58 168 руб. x 50% < 57 000 руб.).

ЕНВД к уплате - 29 084 руб. (58 168 руб. - 29 084 руб.).

3. Единый сельскохозяйственный налог

Перейти на уплату ЕСХН и применять этот режим могут организации-сельхозпроизводители, если будут соблюдать определенные условия.

ЕСХН освобождает от налога на прибыль (с некоторыми исключениями) и налога на имущество по недвижимости, которую организация использует в сельхоздеятельности. Остальные налоги нужно платить, как на общем режиме.

Налог нужно рассчитывать с разницы между доходами и расходами организации, платить два раза в год, отчетность сдавать раз в год.

У ЕСХН есть как плюсы, так и минусы.

Условия для перехода на ЕСХН и для ее дальнейшего применения

Условия для перехода на уплату ЕСХН и ее применения отличаются.

Условия для перехода на ЕСХН

Организация может перейти на ЕСХН, если она соответствует одному из условий (пп. 1 - 4 п. 5 ст. 346.2 НК РФ):

- по итогам работы за календарный год до года, в котором организация планирует подать уведомление о переходе на уплату ЕСХН, доля от продажи сельхозпродукции собственного производства (включая первичную переработку из сырья собственного производства), а также от услуг растениеводства и животноводства составляет не меньше 70% в ее общем доходе;

- является сельскохозяйственным потребительским кооперативом и по итогам работы за календарный год до года, в котором планирует подать уведомление о переходе на уплату ЕСХН, доля от продажи сельхозпродукции, произведенной членами кооператива (включая первичную переработку из сырья, произведенного членами кооператива), а также от работ и услуг, которые кооператив выполнил для своих членов, составила не меньше 70% в общем доходе;

- является градо-, поселкообразующей рыбохозяйственной организацией и соответствует условиям, приведенным в пп. 3 п. 5 ст. 346.2 НК РФ;

- является рыбохозяйственной организацией и средняя численность ее работников за каждый из двух календарных лет до года, в котором она подает уведомление о переходе на уплату ЕСХН, не превышает 300 человек. При этом доля дохода от продажи улова или рыбной продукции из этого улова за календарный год до года, в котором организация подает уведомление о переходе, составляет не меньше 70% от всего дохода.

Условия для перехода на уплату ЕСХН вновь созданных организаций приведены в пп. 5 - 7 п. 5 ст. 346.2 НК РФ.

Чтобы действующей организации перейти на ЕСХН со следующего года, подайте уведомление до 31 декабря текущего года (п. 1 ст. 346.3 НК РФ).

Чтобы новой организации перейти на ЕСХН с момента регистрации, подайте уведомление не позднее 30 календарных дней с даты регистрации (п. 2 ст. 346.3 НК РФ).

Условия для применения ЕСХН

ЕСХН может применять организация-сельхозтоваропроизводитель, если соответствует хотя бы одному из условий (п. п. 1 - 2.1 ст. 346.2 НК РФ):

- производит сельхозпродукцию, ведет ее первичную и последующую переработку и продает ее. При этом доход от продажи произведенной продукции (в том числе прошедшей первичную переработку), а также от оказания другим сельхозтоваропроизводителям услуг в области растениеводства и животноводства должен быть не меньше 70% от всего дохода;
- оказывает сельхозпроизводителям услуги в области растениеводства и животноводства (например, ведет подготовку полей, перегоняет скот и др.). Доход от реализации таких услуг должен быть не меньше 70% всего дохода, который получает организация;
- является сельскохозяйственным потребительским кооперативом и доля от продажи сельхозпродукции, произведенной членами кооператива (включая первичную переработку из сырья, произведенного членами кооператива), а также от работ и услуг, которые кооператив выполнил для своих членов, составила не меньше 70% в общем доходе;
- является градо-, поселкообразующей рыбохозяйственной организацией и соответствует условиям, приведенным в пп. 1, абз. 3 и 4 п. 2 п. 2.1 ст. 346.2 НК РФ;
- является сельскохозяйственным производственным кооперативом (в том числе рыболовецкой артелью, колхозом) и соответствует условиям, приведенным в абз. 3 и 4 п. 2 п. 2.1 ст. 346.2 НК РФ;
- является рыбохозяйственной организацией и численность ее работников за год - не больше 300 человек. Доля дохода от реализации улова и произведенной из него продукции должна быть не меньше 70%. Промысел нужно вести на собственных или зафрахтованных судах.

Для какой деятельности ЕСХН запрещена

Нельзя применять ЕСХН (п. 6 ст. 346.2 НК РФ):

- тем, кто производит подакцизные товары;
- тем, кто организует и проводит азартные игры;
- казенным, бюджетным и автономным учреждениям.

Какие налоги нужно платить на ЕСХН

Организация должна платить (п. п. 3, 4 ст. 346.1 НК РФ):

- ЕСХН;
- НДС. Но можно получить освобождение в соответствии с п. 1 ст. 145 НК РФ.

Если получили освобождение, то нужно будет платить только НДС при импорте товаров и НДС в качестве налогового агента (п. 3 ст. 145, п. 4 ст. 346.1 НК РФ);

- налог на прибыль с дивидендов, с процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, с прибыли КИК, а также по иным доходам, указанным в п. 4 ст. 284 НК РФ (п. п. 1.6, 3, 4 ст. 284 НК РФ). Также нужно платить налог на прибыль в качестве налогового агента.

Налог на прибыль в остальных случаях заменяется ЕСХН;

- налог на имущество с недвижимости, которую организация не использует в сельхоздеятельности.
- Налог с имущества, задействованного в сельхоздеятельности, заменяется ЕСХН;
- НДФЛ в качестве налогового агента с зарплаты работников и иных выплат физлицам;
 - страховые взносы за работников;
 - другие налоги, от которых ЕСХН не освобождает, если есть соответствующие операции или объекты обложения.

Как рассчитать ЕСХН

ЕСХН начисляйте по ставке 6% на разницу между доходами и расходами (п. 1 ст. 346.6, п. 1 ст. 346.8, п. 1 ст. 346.9 НК РФ).

Доходы и расходы определяйте по правилам ст. 346.5 НК РФ.

Ставка налога может быть снижена региональными законами (п. 2 ст. 346.8 НК РФ).

В какие сроки платить ЕСХН

Платите налог в таком порядке (ст. 346.7, п. п. 2, 5 ст. 346.9, пп. 1 п. 2 ст. 346.10 НК РФ):

- авансовый платеж по итогам полугодия;
- налог по итогам года.

За 2019 г. авансовый платеж заплатите не позднее 25 июля 2019 г., а налог - не позднее 31 марта 2020 г.

В какие сроки сдавать отчетность по ЕСХН

Декларацию по ЕСХН нужно сдавать раз в год. За 2019 г. декларацию подайте не позднее 31 марта 2020 г. (пп. 1 п. 2 ст. 346.10 НК РФ).

Плюсы и минусы ЕСХН

ЕСХН - экономичный режим для сельхозпроизводителей. Однако у системы есть ряд минусов.

Плюсы:

- низкая налоговая нагрузка;

- декларация подается один раз в год;
- возможность выбрать: работать с НДС или без НДС. Причем условия для освобождения от НДС намного лучше, чем на общей системе.

Минусы:

- сложные условия для перехода на спецрежим и его дальнейшего применения;
- жесткие ограничения по видам деятельности;
- если нарушить долю дохода 70% от сельхоздеятельности, придется перейти на общий режим.

Тема 6. Страховые взносы

Страховые взносы - это обязательные платежи, которые организации и физлица уплачивают из собственных средств на обязательное социальное страхование своих работников. В некоторых случаях физлица обязаны уплачивать страховые взносы за себя (п. 3 ст. 8 НК РФ, ст. 3 Закона N 125-ФЗ).

Порядок расчета и уплаты страховых взносов зависит от вида социального страхования. Обязательное социальное страхование может быть следующих видов:

- пенсионное страхование (ОПС);
- страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством (ВНиМ);
- медицинское страхование (ОМС);
- страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Страховые тарифы

Для большинства плательщиков в период с 2017 по 2019 год в отношении выплат сотрудникам действуют тарифы, указанные в таблице.

Облагаемая база	ПФР	ФСС	ФФОМС
Не превышает предельную величину	22%	2,9%	5,1%
Превышает предельную величину	10%	0%	5,1%

Все страховые взносы - на ОПС, ОМС, ВНиМ и травматизм - начисляйте по итогам каждого месяца. Правила расчета для всех взносов одинаковы.

Основные тарифы взносов на 2019 г. - те же, что и в 2018 г.

Предельная база на 2019 г. по взносам на ОПС - 1 150 000 руб., на ВНиМ - 865 000 руб. (Постановление Правительства от 28.11.2018 N 1426).

Взносы платите ежемесячно, на ОПС, ОМС и ВНиМ - по реквизитам ФНС, на травматизм - по реквизитам ФСС. Срок уплаты для всех взносов один - 15-е число следующего месяца, но КБК разные. Взносы перечисляйте четырьмя отдельными платежами.

Отчетность по взносам сдавайте ежеквартально: в ИФНС - расчет по страховым взносам, в ФСС - форму 4-ФСС (п. 7 ст. 431 НК РФ, п. 1 ст. 24 Закона N 125-ФЗ).

В ПФР сдавайте персонифицированную отчетность: СЗВ-М - каждый месяц, СЗВ-СТАЖ - раз в год (п. п. 2, 2.2 ст. 11 Закона N 27-ФЗ).

Работодатели обязаны осуществлять ежемесячный платеж по пенсионным и медицинским взносам, а также по взносам на страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Чтобы рассчитать сумму платежа, нужно сложить все облагаемые выплаты, начисленные с начала года и до окончания соответствующего календарного месяца, и умножить на страховой тариф. Из этой величины следует вычесть взносы, перечисленные с начала года и до предшествующего календарного месяца включительно. Полученная величина и есть текущий ежемесячный платеж.

Если работодатель выплачивал сотрудникам в течение месяца пособия по больничным или декретные, то он может уменьшить взносы по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Как известно, первые три дня больничного оплачиваются за счет работодателя, а остальные — за счет ФСС. Так вот, из суммы ежемесячного платежа можно вычесть сумму пособий, которые подлежат уплате за счет ФСС. В ситуации, когда пособия превышают взносы, величину превышения можно зачесть в счет предстоящих платежей.

Порядок перечисления страховых взносов

Ежемесячные обязательные платежи по пенсионным, медицинским взносам, по взносам «на травматизм», а также по взносам по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством

перечисляются не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который начислен платеж. Так, ежемесячный платеж за август необходимо перечислить не позднее 15 сентября, платеж за сентябрь — не позднее 15 октября и т.д.

Для каждого из видов взносов нужно оформлять отдельную платежку. Это правило распространяется и на взносы по социальному страхованию. Так, для взносов «на травматизм» и по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством следует оформить две самостоятельные платежки.

Работодатели представляют в ИФНС ежеквартальный расчет по пенсионным и медицинским взносам, а также по взносам на обязательное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Сдавать этот расчет нужно не позднее 30-го числа месяца, следующего за первым кварталом, полугодием, девятью месяцами и годом. Иными словами, расчет в общем случае нужно сдать не позднее 30 апреля, 30 июля, 30 октября и 30 января. Работодатели со среднесписочной численностью персонала более 25 человек должны сдавать новый расчет в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. Если среднесписочная численность составляет 25 человек и менее, отчитаться по взносам можно на бумаге

За 2016 год и более ранние периоды следует отчитываться по формам РСВ-1, РСВ-2, РВ-3 и по форме 4-ФСС, действующей в данных периодах.

Бухгалтерский учет страховых взносов

Бухгалтерский учет расчетов по страховым взносам осуществляется на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и субсчетах к нему. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций, к синтетическому счету 69 открываются аналитические счета:

№	Субсчета первого порядка	№	Субсчета второго порядка
69-1	«Расчёты по соцстрахованию».	69-1-1	«Расчёты с ФСС по страховым сборам».
		69-1-2	«Расчёты с ФСС по сборам на соцстрахование от несчастных случаев и профзаболеваний».
69-2	«Расчёты по пенсионному обеспечению».	69-2-1	«Расчёты по страховой части трудовой пенсии» (включает, в свою очередь, солидарную с индивидуальной частью);
		69-2-2	«Расчёты по накопительной части трудовой пенсии».
69-3	«Расчёты по медицинскому страхованию».		

Типовые проводки для зачисления страховых сборов выглядят так:

Вид перечислений	Дебет	Кредит
Взносы в ПФР	20 (25, 26, 29, 44)	69.2
Уплата в ПФС	20 (25, 26, 29, 44)	69.1
Начисления в ФОМС	20 (25, 26, 29, 44)	69.3
Пеня за просрочку	91	69
Перечислены фиксированные суммы в фонды	69	51

Практический пример расчета отчислений в ПФР и ФФОМС и пример составления проводок

За май 2019 года работникам основного производства была начислена зарплата, общая сумма которой составляет 281555 р. Расчёт по страховым отчислениям в ПФР и ФФОМС производится с учётом тарифов так. Для ПФР: $281555 \times 22\% = 61942.1$. Для ФФОМС: $281555 \times 5,1\% = 14359.3$.

Для ФСС: $281555 \times 2,9\% = 8165,10$

Описание	Расчёт по отчислениям м	Дебит	Кредит
Начислены взносы в ПФР.	61942.1	20.01	69.2
Начислены взносы в ФФОМС.	14359.3	20.01	69.3
Начислены взносы в ФСС РФ	8165,10	20.01	69.1
Уплачены взносы (ПФР)	61942.1	69.2	51
Уплачены взносы (ФФОМС).	14359.3	69.3	51
Уплачены взносы (ФСС).	8165,10	69.1	51

С 1 января 2017 года отчетность по страховым взносам нужно сдавать в налоговые органы. Отчетность будет предоставляться ежеквартально, не позднее 30-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Форму нужно направить в ИФНС по месту учета компании. Если фирма имеет обособленные подразделения, которые начисляют вознаграждения в пользу физлиц, то форму придется представить также и по месту нахождения подразделений.

Форма единого расчета по взносам, а также порядок ее заполнения и электронный формат утверждены Приказом ФНС РФ от 10.10.2016 № ММВ-7-11/551@.

Расчет включает в себя:

- титульный лист;
- лист «Сведения о физическом лице, не являющемся индивидуальным предпринимателем»;
- раздел 1 «Сводные данные об обязательствах плательщика страховых взносов». К разделу 1 предусмотрены 10 приложений;
- раздел 2 «Сводные данные об обязательствах плательщиков страховых взносов глав крестьянских (фермерских) хозяйств». К данному разделу есть одно приложение;
- раздел 3 «Персонифицированные сведения о застрахованных лицах».

Титульный лист расчета заполняют все плательщики.

Плательщики взносов, которые выплачивают вознаграждения физлицам, должны заполнить раздел 1, подразделы 1.1 и 1.2 приложения № 1 к разделу 1, приложение № 2 к разделу 1, раздел 3.

Раздел 2 и приложение № 1 к разделу 2 сдают в инспекцию главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

Подразделы 1.3.1, 1.3.2, 1.3.3, 1.4 приложения № 1 к разделу 1, приложения № 5 — 10 к разделу 1 включаются в состав расчета при применении плательщиками соответствующих тарифов страховых взносов.

Приложения № 3 и № 4 к разделу 1 сдаются в инспекцию при выплате работникам соц.пособий.

Ответственность за нарушения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов в 2019 году.

Нарушение	Наказание	Основание
-----------	-----------	-----------

Непредставление расчета в установленный срок	5% от не уплаченной в срок суммы взносов, подлежащих уплате (доплате) на основании расчета, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 рублей	Пункт 1 статьи 119 НК РФ
Грубое нарушение правил учета, повлекшее за собой занижение базы для начисления страховых взносов	20% от суммы неуплаченных страховых взносов, но не менее 40 000 рублей	Пункт 3 статьи 120 НК РФ
Неуплата или неполная уплата страховых взносов в результате занижения базы их начисления, иного неправильного исчисления страховых взносов или других неправомерных действий (бездействия).	20% от неуплаченной суммы страховых взносов	Пункт 1 статьи 122 НК РФ
Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора), совершенные умышленно	40% от неуплаченной суммы страховых взносов	Пункт 3 статьи 122 НК РФ
Непредставление в срок документов или иных сведений, предусмотренных налоговым законодательством (дополнительно к ст. 199, см в начале этой таблицы)	200 рублей за каждый непредставленный документ	Пункт 1 статьи 126 НК РФ
Непредставление в срок сведений о плательщике страховых взносов, отказ лица представить имеющиеся у него документы, предусмотренные НК РФ, по запросу налогового органа либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушений, определенных статьями 126.1 и 135.1 НК РФ	10 000 рублей	Пункт 2 статьи 126 НК РФ
Непредставление в установленный срок либо представление неполных, недостоверных сведений в ПФР России.	500 рублей в отношении каждого застрахованного лица	Статья 17 Федерального закона № 27-ФЗ
Несоблюдение порядка представления сведений в форме электронных документов.	1000 рублей	Статья 17 Федерального закона № 27-ФЗ

Отчетность по страховым взносам

Страховые взносы "на травматизм"

Взносы на травматизм - это денежные средства, направленные через Фонд социального страхования сотруднику в качестве компенсации за вред здоровью, причиненный при выполнении их своих трудовых функций.

Прежде всего, стоит понимать, что травма считается производственной, если момент ее получения возник в следующих случаях:

- непосредственное выполнение трудовых обязанностей, указанных в должностной инструкции;
- выполнение поручений администрации предприятия;
- несчастный случай, возникший по дороге на работу при условии, что передвижение осуществлялось на служебном транспорте;
 - травмы, полученные в период отдыха или обеденного перерыва;
 - сотрудник получил травму за пределами предприятия, однако он непосредственно выполнял указание работодателя.
- травмирование произошло в командировке или по пути следования.

Если несчастный случай произошел по вине работника, то такой вид травмы не является производственной, однако создается специальная комиссия, которая должна установить причины произошедшего.

В целях профилактики травматизма на предприятии и создания финансового обеспечения выплат по несчастным случаям на производстве, все работодатели начисляют и оплачивают страховые взносы "на травматизм". Работодатель обязан ежемесячно начислять их на сумму в трудовых доходов своих сотрудников.

Между тем, на величину взносов влияет множество факторов, в числе которых:

- наличие льготы по страховым взносам на травматизм;
- вид деятельности;
- утвержденные тарифы по страховым взносам на травматизм.

Несмотря на передачу основной части взносов налоговикам, в 2017 году администрированием рассматриваемых отчислений продолжает заниматься ФСС. Это означает, что все проверочные и контрольные мероприятия в отношении "травматических" взносов осуществляет ФСС РФ,

Ежегодно, все работодатели обязаны проходить процедуру подтверждения основного вида деятельности, по отношению к которому устанавливаются тарифы страховых взносов. Если вы проигнорировали процедуру ежегодной перерегистрации, то вам будет в автоматическом режиме установлен максимальный тариф, определяемый по вашим кодам ОКВЭД.

Если в течении прошедшего года у вас на предприятии были зафиксированы случаи производственного травматизма, то установленный вам тариф получит еще и повышающий коэффициент, который увеличит сумму ваших страховых взносов.

Все работодатели обязаны отдельно отчитаться перед фондом соцстрахования по взносам «на травматизм» по форме 4-ФСС (с 2017 года, в связи с передачей администрирования страховых взносов по временной нетрудоспособности и в связи с материнством в органы ФНС РФ, данная форма применяется в новой редакции). Способ ее представления влияет на сроки. Так, «на бумаге» следует отчитаться не позднее 20-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом (в общем случае это 20 апреля, 20 июля, 20 октября и 20 января). Если же отчетность представляется в электронном виде, то отчитываться можно не позднее 25 числа (то есть, на пять дней дольше). Новую редакцию формы 4-ФСС следует применять, I квартал 2017 года. Отчитываться за 2016 год и более ранние периоды необходимо при помощи «прежней» версии 4-ФСС

Если последняя дата предоставления отчетности приходится на выходной или праздник, отчитаться можно в первый, следующий за ней рабочий день, и это не будет просрочкой.

Бухгалтерский учет расчетов "на травматизм" ведется на отдельном субсчете, открываемом к счету 69. Обратите внимание, к субсчету 69/1 "Расчеты по социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством" данный субсчет никакого отношения не имеет.

Страховые выплаты из Фонда социального страхования при наступлении страхового случая.

Если работник в результате несчастного случая на производстве (профзаболевания) утратил трудоспособность, территориальное отделение ФСС РФ должно выдать ему страховую выплату.

Страховые выплаты могут быть:

- единовременными;
- ежемесячными.

Единовременная выплата устанавливается в результате обследования потерпевшего соответствующей врачебной комиссией, определения степени тяжести последствий и периода установленной нетрудоспособности. Выплачивается из средств ФСС. При получении такого довольствия работнику также полагаются ежемесячные выплаты на лечение, за исключением его смерти.

Единовременные страховые выплаты выдают работнику не позднее одного календарного месяца со дня их назначения, а в случае его смерти - членам семьи в двухдневный срок со дня, когда организация представила в Фонд социального страхования РФ необходимые для назначения таких выплат документы.

В случае смерти работника в результате несчастного случая на производстве или профессионального заболевания членам его семьи выплачивают страховую сумму.

Размер единовременной страховой выплаты по данному виду страхования установлен:

- на 2017 год устанавливается в сумме 94 018,0 рублей;
- на 2018 год - 97 778,7 рублей;
- на 2019 год - 101 689,8 рублей.

Практический пример:

Работник Петров 10 апреля 2017 года получил производственную травму. По результатам медико-социальной экспертизы было установлено, что Петров утратил трудоспособность на 50%.

Размер единовременной страховой выплаты Петрову, установленный ФСС, составит:
94018,00 руб. x 50% = 47 009,00 руб.

Бухгалтер должен сделать проводки:

ДЕБЕТ 69-1-2 КРЕДИТ 70

- 47 009,00 руб. - начислена страховая выплата;

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 51

- 47 009,00 руб. - перечислена страховая выплата.

Максимальный размер ежемесячной страховой выплаты определен:

Отчеты по взносам "на травматизм". Форма 4-ФСС

Приказом ФСС РФ от 26.09.2016 № 381 утвержден расчет по форме 4-ФСС. Данную форму нужно будет сдавать ежеквартально в фонд, начиная с отчетности за 1 квартал 2017 года.

Срок зависит от способа подачи отчетности. 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, сдают те, кто отчитывается «старинке» на бумаге, а через 5 дней (25-числа) 4-ФСС направляют в электронном виде в фонд. Расчет содержит несколько таблиц. В частности, в нем отражаются:

- величина заработной платы и иных вознаграждений сотрудникам, с которых начисляются страховые взносы;
- суммы начисленных и перечисленных страховых взносов;
- указываются расходы на выплаты по случаям травматизма на производстве, а также величины расходов, направленных на предотвращение подобных случаев;
- данные о специальной оценке условий труда, исходя из которых определяется тариф страховых взносов.

1. Отчетность перед Пенсионным фондом РФ.

Отчетная форма СЗВ-М

Отчет по форме СЗВ-М должны сдавать все организации и ИП за тех сотрудников, которые работают по трудовому или гражданско-правовому договору и получают доходы, облагающиеся страховыми взносами в ПФР. форма отчета СЗВ-М утверждена Постановлением Правления ПФ РФ от 01.02.2016 N 83п.

Непредставление сведений о застрахованных лицах, а также представление сведений с нарушением установленного срока его сдачи, влечет за собой наложение штрафа в размере 500 руб. за каждого сотрудника, включенного в отчет.

Бланк СЗВ-М состоит из четырех разделов:

- Реквизиты страхователя.
- Отчетный период.
- Тип формы.
- Сведения о застрахованных лицах.

Последний пункт заполняется по каждому работнику и содержит следующую информацию:

- ФИО сотрудника.
- Номер индивидуального лицевого счета (СНИЛС).
- ИНН.

Законодатели определили крайний срок представления СЗВ-М: 15-е число следующего месяца после отчетного периода. Если среднесписочная численность сотрудников превышает 25 человек, то отчет СЗВ-М необходимо сдавать в электронном виде с ЭЦП.

Необходимо отдельно остановиться на исправлении ошибок в форме СЗВ-М. Первоначально, на всех сотрудников сдается форма с типом "Исходная". Это считается первичная форма, представляемая страхователем в Пенсионный фонд впервые. Если вы не включили какого-либо сотрудника в исходную форму (например, забыли сотрудника, получившего у вас вознаграждение по договору подряда), то вам необходимо представить форму с типом "Дополняющая". Однако в нее необходимо включить только сотрудника, по которому не были представлены сведения в исходной форме. Таим образом, вы "дополните" исходную форму еще одним сотрудником.

Если вы наоборот, включили в исходную форму сотрудника, которого там быть не должно, то необходимо представить форму с типом "Отменяющая". В отменяющей форме необходимо указать только данные сотрудника, которые исключаются из исходной формы.

Часто возникает вопрос о необходимости представления в органы ПФ РФ "нулевых" отчетов. Не представляется форма СЗВ-М на единственного директора - учредителя (разъяснения ПФР от 06.05.2016 № 08-22/6356 и Минтруда от 07.07.2016 № 21-3/10/В- 4587). При соблюдении 3-х условий:

1. С ним не заключен трудовой контракт.
2. Он не получает никаких выплат от организации.
3. Отсутствует хозяйственная деятельность.

Но если у директора имеется Приказ о назначении его на должность (например, подписанный учредителем организации), то такие отношения уже считаются трудовыми, и форма СЗВ-М должна быть предоставлена в указанный срок.

Новые формы отчетности в Пенсионный фонд РФ с 2017 года

Новые формы документов персонифицированного учета утверждены Постановлением Правления ПФ РФ от 11.01.2017 № 3п, зарегистрированы Минюстом и должны применяться с 4 марта 2017 года.

СЗВ-СТАЖ - новая форма отчетности для всех работодателей. Персонифицированные сведения на работников в ПФР с 2017 года нужно подавать именно по этой новой форме. Сдавать в территориальные подразделения ПФР сведения по форме СЗВ-СТАЖ обязаны:

- организации и их обособленные подразделения;
- индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, частные детективы.

Перечисленные лица должны отчитываться перед ПФР в составе формы СЗВ-СТАЖ по всем своим сотрудникам, которые выполняют работу по трудовому или гражданско-правовому договору (ст. 1, п. 1 ст. 8, ст. 15 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ). При этом стоит заметить, что форму СЗВ-СТАЖ нужно сдавать на всех физических лиц, находящихся со страхователем в трудовых отношениях или с которым заключены договоры гражданско-правового характера. Это следует из пункта 1.5 Порядка заполнения, утв. Постановлением Правления ПФР от 11.01.2017 № 3п.

Сроки сдачи нового отчета

В течение года новую отчетность СЗВ-СТАЖ всем работодателям надо сдавать, только если кто-то из работников оформляет пенсию. В течение трех календарных дней со дня, когда работник напишет заявление о предоставлении индивидуальных сведений, заполните и отправьте форму в ПФР.

По итогам года сдайте СЗВ-СТАЖ по всем работникам. Срок - не позднее 1 марта следующего года. Отчет за 2017 год надо сдать не позднее 01.03.2018 (п. 2 ст. 11 Закона N 27-ФЗ Федерального закона от 01.04.1997 № 27-ФЗ).

В СЗВ-СТАЖ необходимо включить всех работников, с которыми организация заключила трудовые или гражданско-правовые договоры (ГПХ) на выполнение работ или оказание услуг, а также договоры авторского заказа. На физических лиц, признанных безработными, сведения по новой форме о страховом стаже подает служба занятости населения.

Отчет необходимо сдавать ежегодно не позднее 1 марта следующего года (до 1 марта 2018 года) («в» п. 4 ст. 2 Закона от 3 июля 2016 г. № 250-ФЗ).

Отчетность нужно подавать **досрочно** уже в 2017 году:

- если ликвидируется компания до окончания отчетного года;
- если есть работники, которые в 2017 году выходят на пенсию.

Кстати при увольнении работнику необходимо выдать напечатанную копию СЗВ-СТАЖ с его данными. Иначе возможен штраф от Роструда 50 000 руб.

ПФР также вводит еще 2 формы: СЗВ-КОРР и СЗВ-ИСХ

СЗВ-КОРР «Данные о корректировке сведений, учтенных на индивидуальном лицевом счете застрахованного лица». СЗВ-КОРР страхователи будут подавать, чтобы исправить данные застрахованного работника в ПФР. Форму СЗВ-КОРР потребуется заполнять и передавать подразделениям ПФР для корректировки данных, учтенных на индивидуальных лицевых счетах застрахованных лиц, на основании ранее сданной отчетности. Об этом сказано в пункте 4.1 Порядка заполнения формы СЗВ-КОРР, утвержденного Постановлением Правления ПФР от 11.01.2017 № 3п. Этот бланк имеет «говорящее» название - «Данные о корректировке сведений, учтенных на индивидуальном лицевом счете застрахованного лица». Форма СЗВ-КОРР представляется страхователем, чтобы внести изменения в ранее представленные данные. Эта форма может представляться по инициативе страхователя в любое время. Каких-либо сроков сдачи этой формы не существует.

СЗВ-ИСХ форму «Сведения о заработке (вознаграждении), доходе, сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных и уплаченных страховых взносах, о периодах трудовой и иной деятельности, засчитываемых в страховой стаж застрахованного лица». Сроки подачи данной формы ПФР ещё не утвердил.

Форма «Сведения о заработке (вознаграждении), доходе, сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных и уплаченных страховых взносах, о периодах трудовой и иной деятельности, засчитываемых в страховой стаж застрахованного лица (СЗВ-ИСХ)» заполняется страхователем только за отчетные периоды до 2016 года (включительно). И только в ситуации, если за эти периоды были нарушены сроки представления отчетности. Об этом сказано в пункте 5.1 Порядка заполнения формы СЗВ-ИСХ, утвержденного Постановлением Правления ПФР от 11.01.2017 № 3п. Речь идет о ситуациях, когда на физическое лицо вообще не сдавалась отчетность, а теперь страхователь решил отчитаться за прошлые периоды. Сроков сдачи бланка СЗВ-ИСХ не предусмотрено. Страхователь может подать эту форму в любое время, когда посчитает необходимым.

Единый расчет по страховым взносам

В расчете обязательно заполните (Письмо Минфина от 13.02.2019 N 03-15-06/10549):

- титульный лист
- Раздел 1
- Подраздел 1.1 Приложения 1 к разд. 1
- Подраздел 1.2 Приложения 1 к разд. 1
- Приложение 2 к разд. 1
- Раздел 3

Если вы начисляли и выплачивали пособия за счет ФСС, заполните также Приложение 3 к разд. 1 (п. 2.7 Порядка заполнения расчета).

Дополнительно надо заполнить (п. 2.6 Порядка заполнения расчета):

- Подразделы 1.3.1 - 1.3.2, если вы начисляли взносы на ОПС по доптарифам;
- Приложение 5 к разд. 1, если вы ИТ-организация, начисляющая взносы по пониженным тарифам;
- Приложение 9 к разд. 1, если у вас работают временно пребывающие иностранцы.

Начните с титульного листа. Затем сформируйте Разд. 3 по каждому работнику, числившемуся у вас в 3 квартале. После этого заполните Приложения к разд. 1. И в последнюю очередь - сам Разд. 1.

Персонифицированные сведения - Разд. 3

Заполняйте его отдельно на каждого работника. Укажите (п. п. 22.6, 22.7, 22.15, 22.17, 22.21, 22.23 - 22.30 Порядка заполнения расчета):

1) в поле 040 - порядковый номер, который вы определяете сами. Это может быть как номер персонализированных сведений по порядку (1, 2, 3 и т.д.), так и табельный номер работника (Письмо ФНС от 10.01.2017 N БС-4-11/100@);

2) в поле 050 - дату сдачи расчета;

3) в строке 120 - для работника-россиянина код "643", для иностранца - код его страны из ОКСМ;

4) в строке 140 - код вида документа, удостоверяющего личность работника. Если это российский паспорт, пишете "21".

Код категории застрахованного лица (графа 200) для граждан РФ - "НР". Коды для иностранцев: временно пребывающие - ВПНР, временно проживающие - ВЖНР.

В графах 210 - 250 покажите выплаты работнику и начисленные взносы на ОПС с базы не больше предельной величины за 3 квартал - помесечно и всего.

Если работнику в 3 квартале выплаты не начислялись, то подраздел 3.2 не заполняйте (Письма Минфина от 21.09.2017 N 03-15-06/61030, ФНС от 17.03.2017 N БС-4-11/4859).

Расходы на выплату пособий - Приложение 3 к разд. 1

В Приложении 3 отразите только пособия за счет ФСС, начисленные в 2019 г. Дата выплаты пособия и период, за который оно начислено, значения не имеют. Например, пособие, начисленное в конце сентября, а выплаченное в октябре, отразите в расчете за 9 месяцев. Пособие по больничному, который открыт в сентябре, а закрыт в октябре, отражайте только в расчете за год (Письмо ФНС от 14.06.2018 N БС-4-11/11512).

Пособия за счет работодателя за первые три дня болезни работника в Приложении 3 не указывайте.

Все данные вносите нарастающим итогом с начала года (п. п. 12.2 - 12.4 Порядка заполнения расчета).

В графе 1 укажите по строкам 010 - 031, 090 число случаев, по которым начислили пособия. Например, в строке 010 - количество больничных, а в строке 030 - отпусков по беременности и родам. По строкам 060 - 062 укажите число работников, которым начислили пособия (п. 12.2 Порядка заполнения расчета).

В графе 2 отразите (п. 12.3 Порядка заполнения расчета):

- в строках 010 - 031 и 070 - количество дней, за которые начислено пособие за счет ФСС;
- в строках 060 - 062 - число ежемесячных пособий по уходу за ребенком. Например, если в течение всех 9 месяцев вы платили пособия двум работницам, в строке 060 поставьте 18;
- в строках 040, 050 и 090 - число пособий.

Расчет взносов на ОПС и ОМС - подразделы 1.1 - 1.2 Приложения 1 к разд. 1

Коды тарифов (строка 001) для организаций, начисляющих взносы по основным тарифам, при общем режиме - 01, при УСН - 02, при ЕНВД - 03. Упрощенцы, которые до 2019 г. применяли код 08, в 2019 г. используют код 01 (Письмо ФНС от 26.12.2018 N БС-4-11/25633@).

Количество застрахованных лиц (строка 010) - все работники, числящиеся в вашей организации, а также те, кто трудится по ГПД. Строка 010 может быть больше строки 020. Ведь в строке 010 будут учтены работницы в отпусках по уходу за ребенком, у которых нет выплат, облагаемых взносами.

Данные о выплатах и взносах в подразделе 1.1 должны соответствовать данным разд. 3 по всем работникам (п. 7 ст. 431 НК РФ).

Расчет взносов на ВНиМ - Приложение 2 к разд. 1

В поле "Признак выплат" поставьте "2" (зачетная система), если пособия работникам вы начисляете и выплачиваете сами. Если работники получают пособия напрямую из ФСС, поставьте "1" (прямые выплаты).

В строке 070 укажите начисленные пособия за счет ФСС. Дата выплаты пособия и период, за который оно начислено, значения не имеют. Например, пособие по уходу за ребенком за сентябрь начислено 30 сентября и выплачено 9 октября. Его надо показать в графе 5 строки 070.

Сумма в графе 1 строки 070 Приложения 2 должна быть равна сумме в графе 3 строки 100 Приложения 3 к разд. 1.

Показатель для графы 2 строки 090 считайте по формуле (Письмо ФНС от 20.11.2017 N ГД-4-11/23430@):

$$\boxed{\text{Графа 2 строки 090 приложения 2 к разделу 1}} = \boxed{\text{Графа 1 строки 060 приложения 2 к разделу 1}} - \boxed{\text{Графа 1 строки 070 приложения 2 к разделу 1}} + \boxed{\text{Графа 1 строки 080 приложения 2 к разделу 1}}$$

Если результат получился со знаком "+", то есть взносы на ВНиМ превысили пособия за счет ФСС, в графе 1 строки 090 поставьте признак "1". Если же значение показателя получилось со знаком "-", поставьте признак "2" (Письмо ФНС от 09.04.2018 N БС-4-11/6753@).

В этом же порядке рассчитайте и заполните графы 4, 6, 8, 10 строки 090.