

НАЛОГОВЫЙ ПРАКТИКУМ

под редакцией И.А. Толмачёва



ВСЁ, ЧТО ДОЛЖЕН ЗНАТЬ РУКОВОДИТЕЛЬ КОМПАНИИ О НАЛОГАХ

Налог
на добавленную стоимость

Налог
на прибыль
бизнеса (на юр. лиц.)

Единый
социальный налог

Налог на имущество

Специальный
налог на имущество

Налог
на профессиональный
услуг

1000 nalog.ru

СПЕЦИАЛЬНЫЙ
НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО

ВСЕ, ЧТО ДОЛЖЕН ЗНАТЬ РУКОВОДИТЕЛЬ КОМПАНИИ О НАЛОГАХ

Под редакцией И.А.Толмачева

ВВЕДЕНИЕ

Российская налоговая система крайне сложна, запутанна и несовершенна. К тому же законодатели постоянно ее изменяют, улучшают и реформируют. Разобраться во всех тонкостях и хитросплетениях, а также изменениях нашей налоговой системы подчас непросто даже специалисту, что уж говорить о руководителях предприятий и организаций, у которых, кроме налогов, еще огромное количество дел и вопросов.

Сложность заключается и в том, что, кроме изменений самого налогового законодательства, постоянно меняются его трактовки и точки зрения.

Занятому текущей работой руководителю чаще всего просто некогда анализировать очередные изменения законодательства в области налогов. Однако несоблюдение или нарушение законов может грозить применением налоговых санкций.

Законодательную основу налоговой системы составляет Налоговый кодекс РФ.

Познакомить руководителя с основными налогами, особенностями их исчисления, сроками уплаты и предоставления отчетности и призвана данная книга.

Она состоит из 6 глав:

1. Налог на добавленную стоимость (НДС).
2. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ).
3. Единый социальный налог (ЕСН).
4. Налог на прибыль.
5. Специальные налоговые режимы.
6. Налог на имущество организаций.

В каждой главе выделены в отдельные пункты объект налогообложения, налоговая база, ставка налога, сроки и порядок уплаты налога.

Кроме этого, в книге приведена арбитражная практика, что позволяет определить позицию судов в налоговых спорах.

Несмотря на то что книга называется "Все, что должен знать руководитель компании о налогах", она будет интересна и бухгалтерам, и студентам соответствующих специальностей.

Глава 1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС)

1.1. Налогоплательщики

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, а также лица, которые должны заплатить налог при перемещении товаров через таможенную границу России.

Определение организаций и предпринимателей приведено в ст. 11 части первой Налогового кодекса РФ.

Организации - это юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств. Кроме того, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории России.

Индивидуальные предприниматели - это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и занимающиеся бизнесом без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

И наконец, платить НДС при перемещении товаров через таможенную границу России должны лица, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ. Согласно ст. 320 Таможенного кодекса РФ плательщиком налогов по общему правилу является декларант. Однако есть случаи, когда в качестве плательщика пошлин, налогов, включая "таможенный" НДС, кроме декларанта, могут выступать:

- таможенный брокер (представитель) - когда он оформляет таможенную декларацию и уплачивает таможенные пошлины, налоги. Конечно, если таможенный режим, определенный для декларирования товаров, предусматривает их уплату;

- владелец склада временного хранения, владелец таможенного склада, перевозчик, лица, на которые возложена обязанность по соблюдению таможенного режима.

Данные лица являются ответственными за уплату таможенных пошлин, налогов при наличии двух условий: во-первых, допущено несоблюдение требований о пользовании и распоряжении товарами или о выполнении иных положений для применения таможенных процедур и таможенных режимов, содержание которых предусматривает полное или частичное освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов, во-вторых, такая ответственность прямо предусмотрена Таможенным кодексом РФ;

- лица, незаконно перемещающие товары и транспортные средства, либо лица, участвующие в незаконном перемещении, если они знали или должны были знать о незаконности такого перемещения. Кроме того, при "незаконном" ввозе ответственность за уплату таможенных пошлин, налогов несут также лица, которые приобрели в собственность или во владение незаконно ввезенные товары и транспортные средства, если в момент приобретения они знали или должны были знать о незаконности ввоза.

Налогоплательщик по месту нахождения организации, ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом РФ, обязан встать на учет. Это же относится и к иностранным организациям, имеющим на территории РФ несколько подразделений. Они обязаны уплачивать налог по операциям, облагаемым НДС на территории РФ, и подавать налоговые декларации централизованно по месту налоговой регистрации одного из таких подразделений.

Одновременно ст. 145 Налогового кодекса РФ дает возможность при определенных условиях получить освобождение от обязанностей плательщика НДС. При этом налогоплательщик вправе не представлять в налоговый орган декларацию по НДС.

Первое и самое важное условие для получения освобождения изложено в п. 1 ст. 145 Налогового кодекса РФ. Согласно этому пункту организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей не превысила в совокупности 2 000 000 руб. Эта сумма берется без учета НДС.

Однако выручка, полученная от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении деятельности, облагаемой единым налогом на вмененный доход, в сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг) для получения освобождения не включается. Также не включаются в сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг) денежные поступления, перечисленные в ст. 162 Налогового кодекса РФ, включая средства, полученные в виде санкций за неисполнение или ненадлежащее исполнение договоров. И наконец, при определении выручки от реализации товаров (работ, услуг) для получения освобождения не учитываются операции:

- по реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе;
- по передаче на территории Российской Федерации товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль;
- по выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- по ввозу товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- не признаваемые реализацией в соответствии с п. 3 ст. 39 Налогового кодекса РФ;
- по передаче на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов, специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);
- по передаче имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;
- по выполнению работ (оказанию услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления;
- по передаче на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;
- по реализации земельных участков (долей в них);
- по передаче имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам);
- осуществляемые налоговыми агентами.

Для профессиональных участников рынка ценных бумаг при осуществлении ими дилерской деятельности на рынке ценных бумаг, а также для любых других организаций, осуществляющих операции купли-продажи ценных бумаг от своего имени и за свой счет, выручкой от реализации ценных бумаг для целей получения освобождения является продажная стоимость ценных бумаг.

В соответствии с п. 2 ст. 145 Налогового кодекса РФ освобождением не вправе пользоваться налогоплательщики, реализующие подакцизные товары. Однако здесь следует учитывать мнение Конституционного Суда РФ, изложенное в Определении от 10 ноября 2002 г. N 313-О. Судьи заявили, что норма п. 2 ст. 145 Налогового кодекса РФ не может служить основанием для отказа лицу, осуществляющему одновременно реализацию подакцизных и неподакцизных товаров, в предоставлении освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС по операциям с неподакцизными товарами.

В свою очередь, согласно п. 3 ст. 145 Налогового кодекса РФ освобождение от обязанностей плательщика НДС не распространяется на импорт товаров. Следовательно, в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ импортеры при ввозе товаров на территорию Российской Федерации должны уплачивать НДС по этим операциям, даже получив освобождение.

В соответствии с п. 6 ст. 145 Налогового кодекса РФ организация или предприниматель, претендующие на освобождение, должны представить в налоговые органы по месту своего учета следующие документы:

- соответствующее письменное уведомление;
- выписку из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- выписку из книги продаж;
- выписку из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);
- копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Документы представляются не позднее 20 числа месяца, начиная с которого налогоплательщик хочет воспользоваться освобождением.

Пункт 7 ст. 145 Налогового кодекса РФ позволяет направить перечисленные документы в налоговый орган по почте заказным письмом. В этом случае днем их представления считается шестой день со дня направления заказного письма. При этом при проведении камеральной проверки налоговый орган в соответствии со ст. 31 Налогового кодекса РФ вправе истребовать другие необходимые документы, служащие основанием для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) НДС, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налога.

Если налогоплательщик письменно не уведомил налоговую инспекцию об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС или не представил

подтверждающие документы, то, по мнению налоговиков, данная организация или предприниматель не имеют оснований для использования права на освобождение.

Освобождением от обязанностей плательщика НДС организация или предприниматель должны пользоваться в течение 12 календарных месяцев. По истечении этого срока налогоплательщик может вновь представить в налоговый орган уведомление и перечисленные выше документы, чтобы продлить освобождение еще на 12 месяцев.

Если в течение периода, в котором налогоплательщик пользовался освобождением, выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС за каждые три последовательных календарных месяца превысила 2 000 000 руб., то начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение, организация (предприниматель) утрачивает право на освобождение. Также право на освобождение утрачивается при реализации подакцизных товаров.

Обратите внимание, что при проверке соответствия суммы выручки установленному лимиту налоговые органы могут взять в расчет любые трехмесячные промежутки. К такому выводу пришел ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 27 сентября 2005 г. N А29-10838/2004а.

Сумма НДС за месяц, в котором были нарушены условия освобождения, подлежит восстановлению и уплате в бюджет. Также, если налогоплательщик не представил необходимые документы либо представил документы, содержащие недостоверные сведения, сумма НДС подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм налоговых санкций и пеней.

В соответствии с п. 8 ст. 145 Налогового кодекса РФ организация, получившая освобождение от обязанностей плательщика НДС, обязана восстановить налог по имуществу, которое не было использовано до освобождения. НДС необходимо восстанавливать в конце месяца, предшествующего освобождению. Налог восстанавливается путем уменьшения налоговых вычетов.

Отметим, что налоговые органы требуют восстанавливать НДС, приходящийся на остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов, которые налогоплательщик эксплуатировал до получения освобождения. Однако это требование можно оспорить в суде. Примером тому Постановление ФАС Центрального округа от 15 апреля 2004 г. N А64-3454/03-17.

Также хотелось бы обратить внимание на еще одну опасность, которая подстерегает налогоплательщиков, получивших освобождение. Согласно п. 5 ст. 168 Налогового кодекса РФ при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик, пользующийся освобождением в соответствии со ст. 145 Налогового кодекса РФ, оформляет расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры без выделения соответствующих сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)". Если же такой налогоплательщик, уступив просьбе покупателя, выделит в счете-фактуре НДС, этот налог придется перечислить в бюджет. Этого требует п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ.

Если организация в такой ситуации откажется от уплаты НДС, ей грозит штраф. Согласно ст. 122 Налогового кодекса РФ налогоплательщик за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога будет оштрафован в размере 20 процентов от неуплаченных сумм налога. А если нарушение совершено умышленно, штраф составит 40 процентов от неуплаченных сумм налога.

Тем не менее в арбитражной практике есть прецеденты, когда налогоплательщику, пользующемуся освобождением и при этом выделившему в счете-фактуре НДС, удавалось избежать уплаты налога. Это случается в тех случаях, когда налоговый орган не может предъявить суду указанные счета-фактуры (см., например, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 июня 2005 г. N А33-5517/04-С6-Ф02-2746/05-С1).

Пункт 6 ст. 145 Налогового кодекса РФ касается организаций и индивидуальных предпринимателей, которые перешли с "упрощенки" на общий режим налогообложения. Если такие фирмы собираются воспользоваться предусмотренным правом и получить освобождение от уплаты НДС, уже будучи на общем режиме, то предоставить в налоговую инспекцию выписку из бухгалтерского баланса (представляют организации), книги продаж и копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур они не могут. Таких документов у бывших спецрежимников попросту нет. В этом случае документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Для индивидуальных предпринимателей, перешедших на общий режим налогообложения с системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога), документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из Книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

1.2. Объект налогообложения

Объектами налогообложения по НДС признаются:

1. Реализация на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), а также передача имущественных прав. В свою очередь, реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. Об этом сказано в п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ.

В целях гл. 21 Налогового кодекса РФ передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг).

Кроме того, реализацией признается продажа предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации (пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ).

2. Передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд. Правда, только в том случае, если расходы на приобретение указанных товаров (работ, услуг) не учитываются при налогообложении прибыли.

Напомним: при расчете налога на прибыль доходы уменьшают только те расходы, которые соответствуют критериям, установленным ст. 252 Налогового кодекса РФ. То есть затраты должны быть обоснованы (экономически оправданы), документально подтверждены и произведены для деятельности, направленной на получение дохода.

3. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления. При этом налогом облагаются лишь те работы, которые выполнены силами налогоплательщика. Работы же, выполненные подрядчиками, налоговую базу по строительству не увеличивают.

4. Ввоз товаров на территорию Российской Федерации. Под ввозом понимается фактическое пересечение товарами таможенной границы и все последующие предусмотренные Таможенным кодексом действия с товарами до их выпуска таможенными органами. Такое определение приведено в пп. 8 п. 1 ст. 11 Таможенного кодекса РФ.

В п. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ приведены операции, которые не признаются объектом налогообложения. Это:

1. Операции, указанные в п. 3 ст. 39 Налогового кодекса РФ, то есть которые не признаются реализацией, а именно:

- связанные с обращением как российской, так и 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;

- 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), паевые взносы в паевые фонды кооперативов).

Инвестиции - это деньги, ценные бумаги, технологии, машины, оборудование, любое другое имущество или имущественные права, интеллектуальные ценности, вкладываемые в объекты предпринимательской и других видов деятельности в целях получения прибыли (дохода) и (или) достижения иного положительного эффекта. Такое определение содержится в ст. 1 Закона РСФСР от 26 июня 1991 г. N 1488-1 "Об инвестиционной деятельности в РСФСР" и ст. 1 Федерального закона от 25 февраля 1999 г. N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений";

- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

- передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;

- изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозных и брошенных вещей, бесхозных животных, находки, клада в соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ;

- иные операции в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

2. Передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов, специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению).

3. Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации.

Приватизация государственного и муниципального имущества - это возмездное отчуждение имущества, находящегося в собственности Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, в собственность физических и (или) юридических лиц. Так сказано в ст. 1 Федерального закона от 21 декабря 2001 г. N 178-ФЗ "О приватизации государственного и муниципального имущества".

4. Выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления.

Скажем, не облагаются НДС услуги:

- Государственной противопожарной службы по обеспечению пожарной безопасности населенных пунктов и организаций (предприятий) (Письмо МНС России от 2 марта 2001 г. N ВГ-6-03/184@);

- Государственной фельдъегерской службы РФ, предусмотренные перечнем, приведенным в ст. 2 Федерального закона от 17 декабря 1994 г. N 67-ФЗ "О федеральной фельдъегерской связи" (Письмо Минфина России от 8 апреля 2005 г. N 03-04-11/77);

- по охране имущества физических и юридических лиц на основе заключенных с ними договоров, которые оказывают подразделения вневедомственной охраны (Письмо МНС России от 29 июня 2004 г. N 03-1-08/1462/17@);

- оказываемые территориальными органами Федерального агентства объектов недвижимости за право заключения договора аренды (Письмо МНС России от 10 июня 2002 г. N 03-1-09/1558/16-X194).

5. Передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

6. Реализация земельных участков (долей в них).

7. Передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам).

8. Передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций".

Статья 149 Налогового кодекса РФ содержит перечень операций, не подлежащих налогообложению. Данный перечень достаточно обширный. Но в большинстве своем затрагивает реализацию (а также передачу, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров, выполнение работ и услуг на территории Российской Федерации социального обусловленного характера. Среди них: медицинские товары и услуги, услуги в сфере образования по проведению некоммерческими организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования) или воспитательного процесса, услуги по перевозке пассажиров, ритуальные услуги, реализация почтовых марок и лотерейных билетов, проводимых по решению уполномоченного органа, услуги по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности, услуги, оказываемые учреждениями культуры и искусства в сфере культуры и искусства, а также реализации предметов религиозного назначения и религиозной литературы, осуществление ряда банковских операций, оказание услуг адвокатами, совершение нотариусами нотариальных действий, услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха и другие.

При этом при продаже товаров (работ, услуг), предусмотренных п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик вправе отказаться от льгот на срок не менее года.

Реализация лома и отходов цветных металлов

С 2008 г. не облагается НДС реализация на территории Российской Федерации только лома и отходов цветных металлов.

Дело в том, что одновременно утрачивает силу пп. 24 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ, который гласит, что освобождаются от налогообложения операции по реализации лома и отходов черных и цветных металлов. Отказаться от льготы компании не могут. Ведь сейчас она прописана в п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Очевидно, законодатели решили, что проще льготировать реализацию цветмета, большая часть которого идет за границу на экспорт, чем возмещать НДС.

Отметим, что организациям, которые торгуют металлоломом, следует руководствоваться Федеральным законом от 24 июня 1998 г. N 89-ФЗ "Об отходах производства и потребления", а также Правилами обращения с ломом и отходами цветных металлов, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 11 мая 2001 г. N 370.

Согласно указанным Правилам организации могут принимать металлолом только у его собственников при предъявлении документов, удостоверяющих их личность. У лиц, сдающих не принадлежащий им металлолом, помимо документов, удостоверяющих личность, должна быть соответствующая доверенность от собственника металлолома.

При приеме лома цветных металлов лицо, сдающее этот лом, должно предоставить принимающей организации соответствующее письменное заявление. В этом заявлении необходимо указать, на каком основании у заявителя возникло право собственности на сдаваемый лом. Заявления должны храниться на объекте по приему металлолома в течение пяти лет.

Лом цветных металлов нельзя принимать от физических лиц, не достигших 14 лет. У лиц в возрасте от 14 до 18 лет такой лом может приниматься при наличии письменного согласия их законных представителей - родителей, усыновителей или попечителей. Однако можно принимать лом цветных металлов от физических лиц, достигших шестнадцатилетнего возраста и в установленном порядке объявленных полностью дееспособными.

Прием лома и отходов цветных металлов проводится по массе нетто, определяемой как разность между массой брутто и массой транспортного средства, тары и засоренности. При приеме металлолома должен быть составлен приемо-сдаточный акт. Форма этого акта установлена в Приложении N 1 к Правилам обращения с ломом черных и цветных металлов. Приемо-сдаточный акт составляется в двух экземплярах: один передается лицу, сдающему лом, а второй остается у принимающей организации.

Обратите внимание, что приемо-сдаточные акты являются документами строгой отчетности. Поэтому их регистрируют в книге учета приемо-сдаточных актов. Страницы книги должны быть пронумерованы и прошнурованы.

Книга учета, а также приемо-сдаточные акты хранятся на объекте по приему металлолома в течение 5 лет со дня внесения последней записи о приеме лома.

В соответствии с п. 8 ст. 149 Налогового кодекса РФ, когда вводится новая льгота по НДС, следует применять тот порядок налогообложения, который действовал на дату отгрузки товара. Значит, если организация реализовала металлолом в 2008 г., их реализация облагается НДС. Если же аванс за металлолом был получен в 2007 г., а право собственности на него передано покупателю в 2008 г., льготой пользоваться можно.

С аванса, который был получен за металлолом в 2007 г., был начислен и уплачен в бюджет НДС. Этот налог можно принять к вычету в 2008 г., если заключить с покупателем дополнительное соглашение к договору, уменьшив цену металлолома на сумму НДС. Тогда налог, поступивший с авансом, надо будет вернуть покупателю.

Другие виды льгот

Не облагается НДС реализация (в том числе передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения.

С 2008 г. льготу могут применять не только лечебно-производственные (трудовые) мастерские, но также государственные унитарные предприятия при указанных учреждениях.

Еще одно изменение внесено в пп. 9 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Напомним: согласно указанному подпункту от налогообложения НДС освобождаются реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализация

драгоценных металлов и драгоценных камней налогоплательщиками (за исключением указанных в пп. 6 п. 1 ст. 164 настоящего Кодекса) Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации и банкам; реализация драгоценных камней в сырье (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиям независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт; реализация драгоценных камней в сырье и ограненных специализированным внешнеэкономическим организациям, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации и банкам; реализация драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, из фондов драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации специализированным внешнеэкономическим организациям, Центральному банку Российской Федерации и банкам, а также драгоценных металлов в слитках Центральным банком Российской Федерации и банками при условии, что эти слитки остаются в одном из сертифицированных хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище Центрального банка Российской Федерации или хранилищах банков).

Теперь согласно пп. 9 банки смогут не платить НДС с реализации слитков драгоценных металлов Центральным банком Российской Федерации и банками Центробанку и банкам, в том числе по договорам поручения, комиссии либо агентским договорам с Центральным банком Российской Федерации и банками. Причем независимо от помещения этих слитков в хранилище Центробанка или хранилища банков, а также иным лицам при условии, что эти слитки остаются в одном из хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище Центрального банка Российской Федерации или хранилищах банков).

В завершение скажем, что организация или предприниматель могут отказаться от льгот, если сочтут их применение для себя невыгодным. Однако учтите: отказаться можно не от всех льгот, а только от тех, что предусмотрены п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

Причем если компания или коммерсант осуществляют несколько видов льготированных операций, то они вправе отказаться от использования льгот как в отношении всех или нескольких видов операций, предусмотренных различными подпунктами п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ, так и в отношении операций, предусмотренных одним подпунктом п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Порядок отказа от использования льготы установлен в п. 5 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

А вот отказаться от применения остальных льгот, предусмотренных п. п. 1 и 2 указанной выше статьи, налогоплательщики не вправе.

Добавим, что отказ от льгот распространяется на все без исключения сделки, осуществляемые в рамках льготированного вида деятельности. То есть не может действовать в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг).

Период, в течение которого льгота не будет использоваться налогоплательщиком, не может быть меньше года. Следовательно, отказаться от льготы на меньший срок, скажем на квартал, нельзя.

Чтобы отказаться от льгот, организация или предприниматель должны подать в налоговую инспекцию по месту своего учета соответствующее заявление в срок не позднее 1-го числа налогового периода, начиная с которого они намерены отказаться от льготы. Составляется такое заявление в произвольной форме. Однако в любом случае в этой бумаге следует указать:

- перечень операций, освобождаемых от налогообложения, в отношении которых организация отказывается от использования льготы;
- налоговый период, начиная с которого фирма планирует отказаться от льготы;
- срок, в течение которого вы не будете пользоваться льготой (но не менее года).

Передача некоторых исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, а также прав пользования этими результатами

Согласно пп. 26 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ с 2008 г. не будет облагаться НДС реализация на территории Российской Федерации исключительных прав на изобретения, полезных моделей, промышленных образцов, программ для электронных вычислительных машин, баз данных, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора. Отказаться от льготы компании, занимающиеся инновационным бизнесом, не смогут. Ведь она прописана в п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

Надо сказать, что до недавнего времени вопрос о том, нужно ли платить налог на добавленную стоимость при передаче имущественных прав, оставался спорным. И хотя в

соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ передача указанных прав облагается НДС, порядок определения налоговой базы определен не для всех случаев.

Скажем, речь идет об уступке прав требования (скажем, передаче поставщиком права требовать оплаты товаров (работ, услуг) или иного денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг)). Другой пример - передача поставщиком права требовать оплаты переданных по договору прав на объекты интеллектуальной собственности. Поскольку Налоговый кодекс РФ не определяет, как считать налог в этом случае, то действовать можно двумя способами. Первый - вообще не платить налог, сославшись на ст. 17 части первой Налогового кодекса РФ. Второй способ: заплатить НДС с разницы между расходами на приобретение права (стоимостью доли) и доходами, полученными от передачи прав.

НИОКР, при выполнении которых можно не платить НДС

С 1 января 2008 г. от НДС освобождается выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимых продукции и технологий, если в состав научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются следующие виды деятельности:

разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;

разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);

создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации.

До внесения изменений по НДС льготировались только те НИОКР, что выполнялись за счет средств бюджетов и специализированных фондов, а также учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров (пп. 16 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ).

Организация или предприниматель могут отказаться от льгот, если сочтут их применение для себя невыгодным. Однако учтите: отказаться можно не от всех льгот, а только от тех, что предусмотрены п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

Причем если компания или коммерсант осуществляют несколько видов льготированных операций, то они вправе отказаться от использования льгот как в отношении всех или нескольких видов операций, предусмотренных различными подпунктами п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ, так и в отношении операций, предусмотренных одним подпунктом п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Порядок отказа от использования льготы установлен в п. 5 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

А вот отказаться от применения остальных льгот, предусмотренных п. п. 1 и 2 указанной выше статьи, налогоплательщики не вправе.

Добавим, что отказ от льгот распространяется на все без исключения сделки, осуществляемые в рамках льготированного вида деятельности. То есть не может действовать в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг).

Период, в течение которого льгота не будет использоваться налогоплательщиком, не может быть меньше года. Следовательно, отказаться от льготы на меньший срок, скажем на квартал, нельзя.

Чтобы отказаться от льгот, организация или предприниматель должны подать в налоговую инспекцию по месту своего учета соответствующее заявление в срок не позднее 1-го числа налогового периода, начиная с которого они намерены отказаться от льготы. Составляется такое заявление в произвольной форме. Однако в любом случае в этой бумаге следует указать:

- перечень операций, освобождаемых от налогообложения, в отношении которых организация отказывается от использования льготы;
- налоговый период, начиная с которого фирма планирует отказаться от льготы;
- срок, в течение которого вы не будете пользоваться льготой (но не менее года).

Уступка прав требования по договорам займа и кредита

С 2008 г. НДС уже можно не платить по операциям, которые связаны с уступкой прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров займа (в денежной форме) или кредитного договора или с исполнением заемщиком обязательств перед новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки. Такая норма закреплена в пп. 26 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Как и в предыдущем случае от данной льготы также можно отказаться.

1.3. Налоговая база

Статьей 153 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы установлено, что налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг). При этом для применения данной статьи Налогового кодекса РФ необходимо учитывать следующие факторы:

- товары (работы, услуги) передаются для собственных нужд;
- товары ввозятся на таможенную территорию Российской Федерации;
- налогоплательщиком применяются при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) одинаковые или различные налоговые ставки;
- осуществляется передача имущественных прав.

В ст. 154 Налогового кодекса РФ установлен порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщиком. При этом особо выделяются различные способы определения налоговой базы, которые должны выбираться налогоплательщиком в зависимости от условий реализации (отгрузки и т.п.) товаров (работ, услуг). В частности, в Налоговом кодексе РФ выделяются следующие условия:

- получение налогоплательщиком полной или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);

- реализация товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализация товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передача права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передача товаров (результатов выполненных работ, оказания услуг) при оплате труда в натуральной форме;

- реализация товаров (работ, услуг) с учетом субвенций (субсидий), предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством.

Все поступающие субсидии (субвенции) налоговую базу не увеличивают:

- при реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога;
- при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации (за исключением подакцизных товаров);

- при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов);

- при реализации товаров (работ, услуг) по срочным сделкам (сделкам, предполагающим поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором (контрактом) срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене);

- при реализации товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены.

В соответствии со ст. 154 Налогового кодекса РФ не включаются в налоговую базу:

- суммы предоплаты, полученные по операциям, предусмотренным пп. 1, 2, 3, 8 и 9 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ (экспорт и иные операции, облагаемые по ставке 0%) (п. 9 ст. 154 Налогового кодекса РФ);

- суммы предоплаты в счет поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев (по перечню, определяемому Правительством РФ) (п. 1 ст. 154 Налогового кодекса РФ). В данном случае налоговая база определяется в соответствии с п. 13 ст. 167 Налогового кодекса РФ как день отгрузки (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Вычет сумм НДС, исчисленного с сумм авансовых платежей, осуществляется с даты отгрузки данных товаров (выполнения работ, оказания услуг), а не после даты реализации (перехода права собственности - для товаров).

Все организации должны определять налоговую базу по НДС в момент отгрузки товаров (передачи работ, услуг и имущественных прав). Это установлено пп. 1 п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ.

В особом порядке начисляется НДС по товарам, которые не отгружаются и не транспортируются. Они считаются отгруженными в тот момент, когда право собственности на

данные товары переходят к покупателю. Эта норма прописана в п. 3 ст. 167 Налогового кодекса РФ. Характерным примером таких товаров являются объекты недвижимости. Они не отгружаются и не транспортируются, ведь согласно ст. 130 Гражданского кодекса РФ к недвижимым вещам относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. А в соответствии со ст. 131 Гражданского кодекса РФ право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в Едином государственном реестре органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней. Статья же 223 Гражданского кодекса РФ гласит, что в тех случаях, когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации, право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации, если иное не установлено законом.

Согласно ст. 2 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" государственная регистрация является единственным доказательством существования зарегистрированного права. Зарегистрированное право на недвижимое имущество может быть оспорено только в судебном порядке. Государственная регистрация прав проводится на всей территории Российской Федерации по системе записей о правах на каждый объект недвижимого имущества в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним. Датой государственной регистрации прав является день внесения соответствующих записей о правах в Единый государственный реестр прав.

Таким образом, НДС при реализации недвижимости следует начислять в момент государственной регистрации права собственности на нее у покупателя.

НДС по строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления, следует начислять в конце каждого налогового периода. Напомним, что налоговый период по НДС равен месяцу. А для налогоплательщиков (налоговых агентов) с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС, не превышающими 2 000 000 руб., налоговый период устанавливается как квартал.

Поступление предоплаты признается моментом возникновения налоговой базы наряду с днем отгрузки. На это указано в пп. 2 п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ. Однако согласно п. 13 ст. 167 Налогового кодекса РФ в случае получения налогоплательщиком - изготовителем товаров (работ, услуг) оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, налогоплательщик - изготовитель указанных товаров (работ, услуг) вправе определять момент определения налоговой базы как день отгрузки (передачи) указанных товаров (выполнения работ, оказания услуг). Однако для этого надо организовать отдельный учет осуществляемых операций и сумм НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла и других операций. Перечень товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев и по которым не требуется начислять НДС в момент получения предоплаты, утверждается Правительством РФ.

Получив предоплату, налогоплательщик - изготовитель товаров (работ, услуг) с производственным циклом, превышающим шесть месяцев, должен представить в налоговые органы одновременно с налоговой декларацией:

- контракт с покупателем (копию такого контракта, заверенную подписью руководителя и главного бухгалтера);

- документ, подтверждающий длительность производственного цикла товаров (работ, услуг), с указанием их наименования, срока изготовления, наименования организации-изготовителя, выданный указанному налогоплательщику-изготовителю федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере промышленного, оборонно-промышленного и топливно-энергетического комплексов, подписанный уполномоченным лицом и заверенный печатью этого органа.

Начисление НДС в момент поступления предоплаты не освобождает налогоплательщика от обязанности начислить данный налог в момент отгрузки товаров (передачи работ, услуг или имущественных прав). Это требование п. 14 ст. 167 Налогового кодекса РФ. Одновременно НДС, начисленный с предоплаты, принимается к вычету (п. 8 ст. 171 и п. 6 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

1.4. Налоговый период. Налоговая ставка

С 2008 г. все плательщики НДС отчитываются по налогу ежеквартально.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых исчислений на единицу измерения налоговой базы (п. 1 ст. 53 Налогового кодекса РФ).

Статьей 164 Налогового кодекса РФ установлено два вида налоговых ставок, а именно: налоговые ставки - 0 процентов, 10 процентов, 18 процентов; расчетные ставки - 10/110 процентов и 18/118 процентов.

Налогообложение по ставке 0 процентов

Перечень товаров, работ, услуг, а также имущественных прав, которые облагаются НДС по ставке 0 процентов, приведен в п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ.

Организации, которые выполняют операции, перечисленные в п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ, не начисляют НДС с реализации товаров (работ, услуг), но и имеют право на вычет. Другими словами, из бюджета им возвращается НДС - та сумма налога, которую они уплатили своим поставщикам в связи с осуществлением экспортной деятельности.

Налогообложение по ставке 10 процентов

При продаже некоторых товаров и услуг, указанных в п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ, применяется ставка 10 процентов.

Продовольственные товары. Общий перечень такой продукции приведен в п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ. Конкретный же список определен в Постановлении Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. N 908. Товары, реализуемые на территории России, указаны в Перечне в соответствии с Общероссийским классификатором продукции ОК 005-93 (утвержден Постановлением Госстандарта России от 30 декабря 1993 г. N 301). Для продукции, ввозимой на таможенную территорию России, - из Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Российской Федерации, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 30 ноября 2001 г. N 830.

Надо сказать, что указанный Перечень положил конец множеству споров. Так как точно определил, какие конкретно наименования облагаются НДС по пониженной ставке.

Товары для детей. В ст. 164 Налогового кодекса РФ упомянуты трикотажные изделия для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхние трикотажные изделия, бельевые трикотажные изделия, чулочно-носочные изделия, прочие трикотажные изделия: перчатки, варежки, головные уборы. А также швейные изделия, в том числе изделия из натуральных овчины и кролика (включая изделия из натуральных овчины и кролика с кожаными вставками) для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьных возрастных групп. Кроме того, верхняя одежда (в том числе плательной и костюмной группы), нательное белье, головные уборы, одежда и изделия для новорожденных и детей ясельной группы. Данный порядок не распространяется на швейные изделия из натуральной кожи и натурального меха, за исключением натуральных овчины и кролика, обуви (за исключением спортивной): пинеток, гусариковой, дошкольной, школьной, валяной, резиновой, малодетской и детской и прочей продукции.

Конкретный перечень товаров, указанных в п. 2 п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ, определен Постановлением Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. N 908.

Периодика и книги. Газеты и журналы, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера, а также книги, связанные с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера, также облагаются по ставке 10 процентов.

В целях налогообложения НДС под периодическим печатным изданием понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год. К периодическим печатным изданиям рекламного характера относятся периодические печатные издания, в которых реклама превышает 40 процентов объема одного номера периодического печатного издания. Постановлением Правительства РФ от 23 января 2003 г. N 41 утвержден Перечень видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации налогом на добавленную стоимость по пониженной ставке.

Медицинские товары и лекарства. Медицинские товары отечественного и зарубежного производства, лекарственные средства, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления, и изделия медицинского назначения при реализации облагаются НДС по ставке 10 процентов.

Коды вышеперечисленных видов продукции в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности определяются Правительством Российской Федерации.

Ставка 10 процентов не распространяется на следующие товары:

лекарственное сырье, вещества, не относящиеся к лекарственным субстанциям;

средства энтерального питания, за исключением тех, которые в соответствии с пп. 1 п. 2 ст.

164 Налогового кодекса РФ облагаются налогом по ставке 10 процентов как продовольственные товары;

лечебно-профилактическое питание (кроме детского и диабетического питания, заменителя женского молока, продуктов прикорма для детей, облагаемых по ставке 10% на основании пп. 1 п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ как продовольственные товары);

биологически активные добавки к пище;

парафармацевтическая продукция, в том числе зубная лечебно-профилактическая паста, зубные щетки, синтетические волокна для зубных щеток, зубочисток, ершиков, зубных нитей (флоссов), полоскания для полости рта, лак для покрытия зубов, красящие таблетки для окрашивания зубного налета, шампуни, кремы и другие парфюмерно-косметические средства для ухода за кожей лица, тела, рук, ног, волосами, ногтями, декоративная косметика, дезодоранты;

другие виды витаминизированной и лечебно-профилактической продукции пищевой, мясной, молочной, рыбной и мукомольно-крупяной промышленности (за исключением той продукции, которая в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ облагается налогом по ставке 10% как продовольственные товары);

профилактические дезинфекционные препараты для санитарной обработки помещений, применения в быту, репелленты;

изделия ветеринарного назначения.

Помимо этого, в 2008 г. льготная ставка НДС будет действовать и при реализации лекарственных средств, предназначенных для проведения клинических исследований.

Налогообложение по ставке 18 процентов

Налогообложение по налоговой ставке 18 процентов производится в случаях, не указанных в п. п. 1, 2 и 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ.

При получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных ст. 162 Налогового кодекса РФ, а также при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, предусмотренных п. п. 2 - 4 ст. 155 Налогового кодекса РФ, при удержании налога налоговыми агентами в соответствии с п. п. 1 - 3 ст. 161 Налогового кодекса РФ, при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом в соответствии с п. 3 ст. 154 Налогового кодекса РФ, при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с п. 4 ст. 154 Налогового кодекса РФ, при передаче имущественных прав в соответствии с п. п. 2 - 4 ст. 155 Налогового кодекса РФ, а также в иных случаях, когда в соответствии с Налоговым кодексом РФ сумма налога должна определяться расчетным методом, налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной п. 2 или п. 3 ст. 164 Налогового кодекса РФ, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации применяются налоговые ставки, указанные в п. п. 2 и 3 ст. 164 Налогового кодекса РФ.

Общая сумма НДС исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые были отгружены (переданы) или предоплата по которым поступила в данном налоговом периоде.

Редакция ст. 166 Налогового кодекса РФ не увязывает исчисление НДС с фактом реализации. Ключевую роль теперь играет момент определения налоговой базы. А в соответствии со ст. 167 Налогового кодекса РФ таким моментом для всех предприятий является либо день отгрузки товара, либо день его предоплаты. Из этого вытекает, что НДС надо начислять даже в тех случаях, когда товар отгружен, но право собственности на него еще находится у продавца.

1.5. Счет-фактура

Документом, на основании которого предоставляется вычет, является счет-фактура, регистрируемый в книге покупок (п. 1 ст. 169 Налогового кодекса РФ). Его форма утверждена Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914. Обязательные реквизиты, которые должен содержать счет-фактура, приведены в п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ. К ним относятся порядковый номер и дата его выписки, наименование, адрес и ИНН продавца и покупателя, наименование поставляемых товаров и т.д. Кроме того, документ должен быть подписан руководителем предприятия и главным бухгалтером либо иным уполномоченным лицом (п. 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ). При отсутствии подписи либо одного из обязательных реквизитов счет-фактура считается неправильно заполненным, а значит, не может быть основанием для вычета.

Надо сказать, что после того, как оплата в подавляющем большинстве случаев перестала быть условием для вычета НДС, налоговики с особым тщанием будут относиться к порядку оформления счетов-фактур.

В форме счета-фактуры, которая приведена в Постановлении N 914, несколько больше реквизитов и показателей, которые установлены п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ. В частности, в "типовой" форме счета-фактуры присутствует КПП продавца и покупателя, дата составления платежного поручения и расшифровка подписей лиц, подписавших счет-фактуру.

Отметим, что чиновники в один голос сразу же высказывают такую точку зрения: заполнение этих реквизитов в счетах-фактурах обязательно. В частности, столичные налоговики в Письме УМНС по г. Москве от 30 марта 2004 г. N 24-11/21675 указали на то, что, если в счете-фактуре не указан КПП, покупатель лишается права на налоговый вычет.

Чуть позже Минфин России в своем Письме от 5 апреля 2004 г. N 04-03-1/54 провел параллель между расшифровкой подписей лиц на счете-фактуре и правом на налоговый вычет. К сожалению, высказал свою точку зрения не в пользу налогоплательщиков. Аргументы были следующие. Реквизит счета-фактуры "Подпись", указанный в п. 6 ст. 169 Налогового кодекса, подразумевает наличие не только росчерка должностного лица, но и его фамилии и инициалов. Кроме того, в комментируемом Письме дается прямая ссылка на требования к составлению первичных учетных документов (ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете").

Доводы чиновников несостоятельны. Во-первых, счет-фактура не является первичным документом. Ведь в ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" сказано: первичные документы - это те, на основании которых в учете отражают хозяйственные операции. Счет-фактура же служит лишь для того, чтобы принять НДС к вычету. Впрочем, спорить с чиновниками лучше не стоит. Достаточно сделать так, как они хотят.

Пунктом 7 ст. 169 Налогового кодекса РФ определено, что в случае если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, то суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте.

Необходимо обратить внимание на то, что в этом пункте речь идет не об оплате в иностранной валюте, а об оценке обязательств сторон. То есть данная норма Налогового кодекса РФ распространяется не только на контракты с зарубежными партнерами, но и на договоры между российскими организациями, по которым стоимость реализуемых товаров (работ, услуг) выражена в иностранной валюте (или в условных единицах, приравненных к иностранной валюте), а расчеты производятся в рублях.

Обратите внимание: поставщик не может составить счет-фактуру в условных денежных единицах. Это не предусмотрено ни Налоговым кодексом РФ, ни Правилами. Счет-фактура составляется или в рублях, или в иностранной валюте.

Если продавец составит счет-фактуру в иностранной валюте, то это избавит и его, и покупателя от множества проблем. В первую очередь от необходимости внесения корректировок в первичные документы при изменении курса иностранной валюты на дату платежа.

Таким образом, регистрация счета-фактуры в книге продаж у продавца и книге покупок у покупателя будет зависеть от того, как оформлен счет-фактура, а именно - в рублях или иностранной валюте.

Если организация оформляет счет-фактуру в иностранной валюте, то регистрация данного счета-фактуры в книге продаж у продавца (в книге покупок у покупателя) производится по отгруженным (приобретенным) товарам на всю сумму, фактически уплаченную покупателем в рублях за данную партию товара.

Что касается регистрации счетов-фактур в книге продаж, то выписанный счет-фактура регистрируется в книге продаж в момент передачи товара и по курсу на эту же дату, причем независимо от того, в рублях или в иностранной валюте он был выписан. Если счет-фактура оформлен в иностранной валюте, то он регистрируется в книге продаж в рублях по курсу на дату отгрузки.

Хотелось бы еще раз отметить, что дополнений к счету-фактуре не предусмотрено действующими нормативными правовыми актами, поэтому для того, чтобы избежать разногласий с налоговыми органами, если условиями договора обязательство выражено в иностранной валюте, счет-фактуру необходимо оформлять также в иностранной валюте.

Порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж устанавливается Правительством Российской Федерации (п. 8 ст. 169 Налогового кодекса РФ).

1.6. Налоговые вычеты

Налоговый кодекс РФ позволяет организациям и фирмам принимать НДС к вычету.

Чтобы принять НДС к вычету, нужно выполнить ряд условий. Товары (работы, услуги) должны быть оприходованы или приняты к учету и использоваться в деятельности, облагаемой НДС. Кроме того, нужен правильно оформленный счет-фактура с выделенной суммой налога.

Вычетам подлежит и налог, уплаченный таможенникам при импорте, а также налоговыми агентами, которым пришлось удержать, а затем перечислить в бюджет НДС. Кроме того, вычетом вправе воспользоваться не только покупатель, но и продавец. Например, при возврате им товара (в том числе в течение действия гарантийного срока). Для них сумма вычета - тот налог, который они уплатили при отгрузке товара покупателю. То же самое касается налога, уплаченного при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа заказчика от этих работ (услуг). При этом вычет возможен только после отражения в учете записей по корректировке в связи с возвратом или отказом от товаров (работ, услуг). Но не позднее одного года с момента возврата или отказа.

Вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (проезд к месту служебной командировки и обратно, включая пользование в поездах постельными принадлежностями, а также наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. Об этом сказано в п. 7 ст. 171 Налогового кодекса РФ. Там же говорится, что если расходы для целей налогообложения прибыли принимаются по нормативам, то суммы налога по ним подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам. Часть налога, приходящаяся на сверхнормативные затраты, уплачивается за счет собственных средств организации. Есть мнение, что это правило касается лишь командировочных и представительских расходов, так как приведено сразу же после упоминания о них. Однако, на наш взгляд, оно касается всех расходов, которые нормируются при расчете налога на прибыль, ведь соответствующей оговорки интересующая нас фраза не содержит. Поэтому вычет нормирован и в отношении рекламных затрат, часть которых уменьшает налогооблагаемую прибыль в пределах норматива. Конечно, при условии, что налогоплательщик отказался от льготы, предоставляемой по передаче товаров (работ, услуг) в рекламных целях.

Однако по-прежнему есть случаи, когда для того, чтобы принять НДС к вычету, оплата налога поставщику все же обязательна. Это условие действует, когда:

- речь идет о ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- покупатель выступает налоговым агентом;
- товар возвращают продавцу (в том числе в течение действия гарантийного срока);
- имеет место отказ от купленных товаров или выполненных работ;
- возвращают оплату, частичную оплату в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора;
- в расчетах за приобретенные товары (работы, услуги) используют собственное имущество (в том числе векселя третьего лица);
- выполняют строительно-монтажные работы для собственного потребления;
- речь идет об уплате сумм налога по командировкам и представительским расходам, а также правопреемником реорганизованной организации.

Статья 171 Налогового кодекса РФ предусматривает вычет НДС по материалам, работам и услугам, которые были использованы при строительстве для собственных нужд, налог, начисленный на стоимость строительно-монтажных работ, а также НДС по работам, выполненным подрядчиками и заказчиками-застройщиками.

В п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ приведены условия, необходимые для осуществления вычета. Для этого необходимо получить от поставщика счет-фактуру, а также принять на учет товары (работы, услуги), а также имущественные права. Ну и, конечно, использовать купленное имущество в операциях, облагаемых НДС (ст. 171 Налогового кодекса РФ).

Вычет НДС по основным средствам, которые числятся на счете 07 "Оборудование к установке", производится в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, оборудования к установке и (или) нематериальных активов. Однако по-прежнему остается неразрешимой проблема с объектами, которые числятся на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". По нашему мнению, вычет возможен и в том случае, когда основное средство учтено на

счете 08. Ведь в этот момент оно уже принято к учету, чего и требует п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ. К такому же выводу неоднократно приходили арбитражные суды. Однако у налоговых органов на этот счет может быть иная точка зрения.

Если покупатель рассчитывается с поставщиком собственным имуществом (в том числе векселем третьего лица), то сумма вычета ограничивается балансовой стоимостью передаваемого в счет уплаты имущества.

В соответствии с п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ НДС по работам, выполненным подрядными организациями или заказчиками-застройщиками, принимается к вычету в тот момент, когда подписан акт приемки-передачи выполненных работ и подрядчик (заказчик-застройщик) выставил счет-фактуру.

1.7. Уплата НДС в бюджет

Общая сумма налога, которую нужно заплатить в бюджет, подсчитывается по итогам каждого налогового периода. То есть по окончании квартала. Определяется сумма так: к общей сумме налога, рассчитанной по правилам ст. 166 Налогового кодекса РФ, прибавляется НДС, восстановленный по правилам ст. 170 Налогового кодекса РФ, и вычитается тот налог, который подлежит вычету, на основании ст. 171 Налогового кодекса РФ (за исключением налоговых вычетов, предусмотренных п. 3 ст. 172 настоящего Кодекса).

Если в результате окажется, что сумма налоговых вычетов превышает сумму к начислению, разница подлежит возврату налогоплательщику по правилам, указанным в ст. 176 Налогового кодекса РФ. Правда, из этого правила есть исключение. Ни о каком возмещении речи быть не может, если налоговая декларация подана по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Постоянные споры вызывают ситуации, когда организации к возмещению ставят НДС при отсутствии в налоговом периоде реализации. Налоговики настаивают, что в данном случае с вычетом нужно подождать. При этом они как раз ссылаются на п. 2 ст. 173 Налогового кодекса РФ. По логике чиновников, раз у фирмы не было НДС к начислению, то налоговая база равна нулю. Получается, что и вычитать не из чего. А раз так, то и к возмещению НДС в этом периоде поставить нельзя. Надо сказать, что арбитражные суды в данном случае фискалов не поддерживают. Пример, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 6 мая 2006 г. по делу N А56-5005/2005.

НДС, выделенный в счете-фактуре упрощенцем

Согласно п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ организации, которые не являются плательщиками НДС, но выставившие счет-фактуру и выделившие в этой бумаге налог, должны перечислить его в бюджет. А если НДС не заплатить, грозят ли организации какие-либо санкции? Вопрос спорный. Неоднозначно решают его и в арбитражных судах.

В некоторых округах судьи считают, что привлечь упрощенца к налоговой ответственности за неуплату НДС нельзя вообще. Дело в том, что штраф можно наложить только на плательщиков НДС (п. 2 ст. 44, ст. 122 Налогового кодекса РФ), коими упрощенцы не являются. Более того, в п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ речь идет "о лицах, не являющихся налогоплательщиками". По этой же причине не грозят предприятию-упрощенцу и пени. Ведь в ст. 75 Налогового кодекса РФ в качестве лиц, которые обязаны их заплатить, также упоминаются только налогоплательщики и налоговые агенты. Упрощенцы, неправоммерно выделившие в счете-фактуре НДС, таковыми не являются. Значит, налагать штрафы и требовать заплатить пени незаконно. Единственная их обязанность - это перечислить выделенный и полученный от покупателей НДС в бюджет. Такой вердикт прозвучал, например, в Постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 14 декабря 2004 г. по делу N Ф04-8795/2004(6991-А70-7), от 18 августа 2004 г. по делу N Ф04-5769/2004(А27-3834-26), ФАС Северо-Западного округа от 12 октября 2004 г. по делу N А13-4110/04-26.

Правда, есть и противоположные мнения на этот счет. В некоторых случаях суды приходили к выводу, если упрощенцы выставили счета-фактуры с НДС и своевременно не перечислили налог в бюджет, штраф за данное правонарушение, а также пени взысканы правоммерно. Правда, зачастую судьи никак не мотивируют свое решение (см., например, Постановление ФАС Центрального округа от 28 мая 2004 г. по делу N А54-88/03-С11-С2). В другом решении судьи этого же округа признали, что налог и пени фирма заплатить должна, а вот штраф ей как неплательщику НДС не грозит (Постановление от 5 августа 2004 г. N А64-29/03-19).

Итак, большинство судей признают: санкции за то, что упрощенец несвоевременно перечислит выделенный в счетах-фактурах НДС в бюджет, Налоговым кодексом РФ не предусмотрены. Следовательно, начислять штрафы и пени незаконно. Правда, доказывать это придется в судебном порядке. Если же приведенная аргументация не убедит налоговиков или судей, можно привести еще один довод. Чтобы начислить штраф и рассчитать пени, нужно четко

знать, в какой срок надо уплатить налог. Между тем в п. 4 ст. 174 Налогового кодекса РФ сказано, что перечислить неправоммерно удержанный с покупателя налог упрощенец должен не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом (п. 4 ст. 174 Налогового кодекса РФ). При этом для лиц, указанных в п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ, никаких исключений не сделано. А раз так, четко определить не позднее 20-го числа какого именно месяца НДС нужно перечислить в бюджет упрощенец не может. Получается, что момент, с которого следует начислять пени и налагать штраф, не определен.

Следовательно, несмотря на установленную обязанность по уплате НДС, упрощенец продолжает оставаться лицом, который не имеет статуса налогоплательщика. Поэтому такие организации не обязаны уплачивать штрафы и пени. Тем не менее отсутствие санкций вовсе не означает, что налог не нужно платить в бюджет.

Упрощенцам, которые выставляют счета-фактуры с выделенным налогом, можно не опасаться штрафа за опоздание с декларацией по НДС. Судьи ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 25 января 2006 г. N А29-8459/2005А согласились с тем, что компании на "упрощенке" обязаны отчитываться по НДС, полученному от покупателя (п. 5 ст. 174 Налогового кодекса РФ). Однако за несвоевременное представление декларации могут быть наказаны лишь плательщики налога (ст. 119 Налогового кодекса РФ). Фирмы же, применяющие упрощенную систему налогообложения, плательщиками НДС не признаются (п. 2 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ).

В ст. 174 Налогового кодекса РФ указывается срок, в течение которого НДС нужно уплатить в бюджет. По операциям, которые признаются объектом налогообложения в соответствии с пп. 1 - 3 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ, налог нужно уплатить не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено настоящей главой. Что же это за операции? Это:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории России, в том числе продажа предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;

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

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Сумма НДС, которую надо уплатить при передаче, выполнении, оказании для собственных нужд товаров (работ, услуг) на территории РФ, уплачивается там, где организация состоит на учете. Что касается налоговых агентов, то они платят налог по месту своего нахождения. Уплата налога лицами, указанными в п. 5 ст. 173 настоящего Кодекса, производится по итогам каждого налогового периода исходя из соответствующей реализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Если российская компания покупает что-то за рубежом, а иностранный продавец не имеет здесь постоянного представительства, то НДС должен заплатить покупатель. Другими словами, иностранный продавец получит выручку за минусом НДС, который будет удержан и перечислен в бюджет российским покупателем. Налоговая база при этом определяется как сумма дохода с учетом НДС, то есть сумма налога, подлежащая удержанию, рассчитывается по ставке 18/118. Уплачивается же налог в зависимости от предмета сделки. Если предметом сделки выступают товары, то НДС следует отдать в бюджет до 20-го числа месяца, следующего за месяцем покупки. Если же речь идет о работах или услугах, то уплата НДС производится одновременно с перечислением дохода иностранной компании (п. 4 ст. 174 Налогового кодекса РФ). То есть в банк одновременно представляются два платежных поручения: одно - на перечисление денежных средств иностранной компании, другое - на уплату налога в бюджет. При этом организация может показать вычет в декларации за тот период, в котором произошла уплата НДС.

Налогоплательщики (налоговые агенты), в том числе перечисленные в п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ, обязаны представить в инспекцию, где состоят на учете, декларацию. Сделать это нужно также не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Форма налоговой декларации по НДС утверждена Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н.

Сроки и порядок уплаты налога при ввозе товаров на таможенную территорию России устанавливаются таможенным законодательством. И об этом прямо сказано в ст. 177 Налогового кодекса РФ. Согласно ст. 329 Налогового кодекса РФ при ввозе товаров таможенные пошлины, налоги должны быть уплачены не позднее 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган в месте их прибытия на таможенную территорию Российской Федерации или со дня завершения внутреннего таможенного транзита, если декларирование товаров производится не в месте их прибытия.

1.8. Порядок возмещения налога

Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает начисленный НДС, то полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику. Сначала проводится камеральная проверка декларации. Она не должна длиться более 3 месяцев со дня представления декларации. Если нарушений не выявлено, то в течение 7 дней после окончания проверки налоговики принимают решение о возмещении НДС, о чем в течение 5 дней со дня принятия данного решения письменно сообщают налогоплательщику. Для возврата налога потребуется письменное заявление налогоплательщика. Кроме того, налогоплательщик может письменно заявить, что сумма, подлежащая возврату, направляется на погашение предстоящих платежей по НДС и другим федеральным налогам.

На следующий день после принятия решения о возврате НДС, соответствующее поручение направляется в территориальный орган Федерального казначейства, который в течение 5 дней, считая со дня, когда было получено поручение на возврат, перечисляет деньги. При нарушении сроков возврата с 12 дня после завершения камеральной проверки на сумму долга перед налогоплательщиком начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Если при камеральной проверке выявлены нарушения, налоговый орган в течение 10 дней должен составить акт. У организации есть 15 дней со дня получения акта, чтобы представить налоговикам свои письменные возражения. Когда указанный срок истек, руководитель инспекции рассматривает акт, возражения налогоплательщика и принимает решение о возмещении НДС или об отказе в таком возмещении. На это отводится 10 дней. Но этот срок может быть продлен до одного месяца. Налогоплательщик может обжаловать решение об отказе в возмещении НДС в вышестоящем налоговом органе и в арбитражном суде.

Глава 2. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ (НДФЛ)

2.1. Налогоплательщики

Статьей 207 Налогового кодекса РФ установлено, что плательщиками налога на доходы физических лиц признаются:

- физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, но получающие доходы от источников в России.

Обратите внимание: в отдельную категорию плательщиков налога на доходы физических лиц выделены индивидуальные предприниматели. К ним относятся физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы в соответствии с п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ.

К физическим лицам согласно терминологии Налогового кодекса РФ относятся:

- граждане Российской Федерации;
- иностранные граждане;
- лица без гражданства.

Документом, подтверждающим принадлежность к гражданству Российской Федерации, является паспорт гражданина РФ или удостоверение личности гражданина РФ; до получения этих документов - свидетельство о рождении или иной документ, содержащий указание на гражданство.

Иностранцем признается лицо, обладающее гражданством иностранного государства и не имеющее гражданства Российской Федерации. Принадлежность к гражданству иностранного государства подтверждается иностранным паспортом.

Лицом без гражданства признается человек, не имеющий гражданства Российской Федерации и доказательств принадлежности к гражданству другого государства.

Важно определить, является ли человек налоговым резидентом или нет. Для бухгалтера ответ на этот вопрос имеет существенное значение. Дело в том, что доходы физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами, облагаются НДФЛ по повышенной ставке - 30 процентов вместо 13 процентов, как это определено п. 3 ст. 224 Налогового кодекса РФ. Кроме того, доходы, полученные налогоплательщиком-нерезидентом, при расчете НДФЛ не уменьшаются на стандартные налоговые вычеты.

Понятие "налоговый резидент" закреплено в ст. 207 Налогового кодекса РФ. Налоговыми резидентами являются физические лица, фактически находящиеся в России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. При этом период нахождения человека в стране не должен прерываться на периоды его выездов за пределы России для краткосрочного лечения или обучения. Резидентами, кроме того, являются российские военнослужащие, сотрудники органов государственной власти местного самоуправления независимо от фактического времени нахождения в РФ.

Чтобы правильно определить срок пребывания человека на территории России, необходимо использовать правила, установленные ст. 6.1 Налогового кодекса РФ. Согласно этой статье "течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало".

Это означает, что отсчет срока фактического нахождения физического лица на российской территории начинается на следующий день после того дня, как этот человек прибыл в Россию. А отсчет срока нахождения физического лица за пределами территории Российской Федерации начинается со следующего дня после его отъезда за границу.

Даты отъезда и прибытия человека на территорию Российской Федерации устанавливаются по отметкам паспортного контроля в документе, удостоверяющем личность. Для российских граждан таким документом является загранпаспорт, служебный паспорт, дипломатический паспорт, паспорт моряка. Для иностранных граждан и лиц без гражданства - их действительный документ, удостоверяющий личность гражданина и признаваемый в Российской Федерации в этом качестве.

Если же отметки паспортного контроля в удостоверяющем личность документе отсутствуют, то могут приниматься любые документы, удостоверяющие фактическое количество дней пребывания человека на территории России.

Для целей налогообложения к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, относятся следующие виды доходов:

1. Дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации.

Дивидендом согласно ст. 43 Налогового кодекса РФ признается "любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации".

С 2008 г. НДФЛ облагаются также дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в Российской Федерации.

2. Страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации.

3. Доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав.

4. Доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации.

5. Доходы от реализации:

- недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации;
- в Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций;
- прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории Российской Федерации;
- иного имущества, находящегося в Российской Федерации и принадлежащего физическому лицу.

К недвижимому имуществу относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения. К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Такое определение установлено п. 1 ст. 130 Гражданского кодекса РФ.

К ценным бумагам относятся: государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг (ст. 143 Гражданского кодекса РФ).

6. Вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации. При этом вознаграждения и иные выплаты, получаемые членами совета директоров организации - налогового резидента Российской Федерации, местом нахождения (управления) которой является Россия, рассматриваются как доходы, полученные от источников в Российской Федерации, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности или откуда производились выплаты указанных вознаграждений.

7. Пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации.

Следует обратить внимание, что государственные пенсии налогом на доходы физических лиц не облагаются в соответствии с п. 2 ст. 217 Налогового кодекса РФ. А дополнительные пенсии, назначаемые организациями и выплачиваемые за счет этих организаций, подлежат налогообложению на общих основаниях по ставке 13 процентов.

Кроме того, согласно п. 11 ст. 217 Налогового кодекса РФ освобождаются от налогообложения большинство стипендий.

8. Доходы, полученные от использования любых транспортных средств при перевозках в Российскую Федерацию или из Российской Федерации или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в Российской Федерации.

9. Доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи, линий оптико-волоконной или беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории Российской Федерации.

10. Выплаты правопреемникам умерших застрахованных лиц в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации об обязательном пенсионном страховании.

11. Иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в Российской Федерации.

Перечень доходов, полученных от источников за пределами Российской Федерации, приведен в п. 3 ст. 208 Налогового кодекса РФ. Так, для целей налогообложения к доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, относятся следующие виды доходов:

1. Дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, за исключением процентов, полученных от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории России.

2. Страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исключением страховых выплат, полученных от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории России.

3. Доходы от использования за пределами Российской Федерации авторских или иных смежных прав.

4. Доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами Российской Федерации.

5. Доходы от реализации:

- недвижимого имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;

- за пределами Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставных капиталах иностранных организаций;

- прав требования к иностранной организации, за исключением прав требования к иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории России;

- иного имущества, находящегося за пределами Российской Федерации.

6. Вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами Российской Федерации. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления иностранной организации (совета директоров или иного подобного органа), рассматриваются как доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности.

7. Пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств.

8. Доходы, полученные от использования любых транспортных средств за пределами России.

9. Иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами Российской Федерации.

Чтобы определить, будет ли физическое лицо уплачивать налог на доходы физических лиц, необходимо установить не только его налоговый статус, но и источники его доходов.

Так, имеет большое значение, где налогоплательщик исполнял обязанности согласно трудовому договору (контракту) - в России или за ее пределами.

Например, если физическое лицо получает вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей по трудовому договору за пределами России и при этом не является налоговым резидентом Российской Федерации (то есть находится за пределами России более 183 дней в

течение календарного года), то такой доход не может быть отнесен к доходам от источников в Российской Федерации. А раз так, обязанности по уплате налога с такого дохода в России у физического лица не возникает.

На практике возможна ситуация, когда трудно однозначно определить, каков источник полученного дохода - в России или за ее пределами. Тогда отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляет Минфин России, как это определено п. 4 ст. 208 Налогового кодекса РФ. Налогоплательщик (или в соответствующих случаях - налоговый агент) в подобной ситуации должен направить в Минфин России соответствующий запрос.

2.2. Объект налогообложения. Налоговая база

Объектом налогообложения по НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиками:

- от источников в России и за ее пределами - для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;

- от источников в России - для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Таким образом, чтобы определить, будет ли физическое лицо уплачивать налог на доходы физических лиц, необходимо установить не только его налоговый статус, но и источники его доходов.

Налоговая база по налогу на доходы физических лиц включает в себя все доходы налогоплательщика, полученные им в течение налогового периода. При этом в Налоговом кодексе выделены следующие виды доходов, которые следует учесть при расчете налоговой базы:

- доходы, полученные в денежной форме;
- доходы, полученные в натуральной форме;
- доходы, полученные в виде материальной выгоды.

Для целей налогообложения все доходы учитываются в полной сумме (без учета каких-либо удержаний по распоряжению налогоплательщика, решений суда или иных органов). Подобные удержания налоговую базу не уменьшают.

Доходы налогоплательщика, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка РФ, установленному на дату фактического получения доходов.

Налоговый кодекс предусматривает четыре ставки налога на доходы физических лиц - 9, 13, 30 и 35 процентов. Ставка налога, которую надо применить при исчислении налога, зависит не от размера, а от вида дохода. Статья 210 Налогового кодекса РФ содержит специальную оговорку: "Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки".

По ставке 13 процентов облагается большинство получаемых налогоплательщиками доходов (заработная плата и иные выплаты в качестве оплаты труда, вознаграждения по договорам гражданско-правового характера и т.д.). По этой же ставке облагаются доходы, полученные индивидуальными предпринимателями (не использующими специальные налоговые режимы), а также частными нотариусами и лицами, занимающимися частной практикой.

Для некоторых доходов установлены специальные налоговые ставки: 35 процентов, 30 процентов и 9 процентов.

По ставке 35 процентов облагаются следующие виды доходов:

1. Стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг (в сумме, превышающей 4000 руб. на одного человека за налоговый период - календарный год).

2. Страховые выплаты по договорам добровольного страхования жизни, заключенным на срок менее пяти лет в части превышения размеров, предусмотренных ст. 213 Налогового кодекса РФ.

3. Процентные доходы по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования Центрального банка РФ, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок не менее шести месяцев) и 9 процентов годовых по вкладам в иностранной валюте.

4. Суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств на льготных условиях:

- по рублевым займам - как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

- по валютным займам - как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9 процентов годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Исключение из этого правила составляют "доходы в виде материальной выгоды, полученной на экономии на процентах за пользование налогоплательщиками целевыми займами (кредитами), полученных от кредитных и иных российских организаций и фактически израсходованными ими на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них, на основании документов, подтверждающих целевое использование таких средств".

По ставке 30 процентов облагаются все доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

По ставке 9 процентов облагаются:

- доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные в виде дивидендов;
- доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

При получении налогоплательщиком доходов в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость переданных ему товаров (работ, услуг, иного имущества), исчисленная с учетом положений ст. 40 "Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения" Налогового кодекса РФ. При этом в стоимость таких товаров (работ, услуг) включаются и соответствующие суммы налога на добавленную стоимость и акцизов, если переданные работнику товары (работы, услуги) этими налогами облагаются. Такой порядок предусмотрен ст. 211 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 40 Налогового кодекса РФ для целей налогообложения принимается цена, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, эта цена считается рыночной.

Однако в некоторых случаях налоговая инспекция имеет право проверить, действительно ли установленные в договоре цены соответствуют рыночным. Согласно п. 2 ст. 40 Налогового кодекса РФ налоговики могут это сделать, в частности, в следующих случаях:

- по сделкам между взаимозависимыми лицами;
- если в течение непродолжительного времени цена сделки отличается от других сделок с такими же товарами (работами, услугами) более чем на 20 процентов.

Если же в результате такой проверки будет установлено, что цена, установленная договором, действительно отклоняется от рыночной более чем на 20 процентов, налоговики имеют право пересчитать налоговую базу (а следовательно, и налог на доходы физических лиц) исходя из рыночной цены.

Согласно п. 1 ст. 20 Налогового кодекса РФ взаимозависимыми считаются организации или физические лица, если отношения между ними влияют на их экономическую деятельность. Такая ситуация возможна, когда:

- одна организация прямо или косвенно (например, через дочернее предприятие) владеет более чем 20 процентами уставного капитала другой организации;
- одно физическое лицо подчиняется другому по должностному положению (например, директор предприятия и один из работников, начальник отдела и его подчиненный);
- физические лица являются супругами или родственниками, усыновителем и усыновленным, попечителем и опекаемым.

Обратите внимание: других формальных оснований, по которым предприятия автоматически признаются взаимозависимыми, Налоговый кодекс РФ не предусматривает, и пока обратное не будет доказано в суде, не признаются взаимозависимыми:

- предприятия, которые имеют общих учредителей, но в уставных капиталах друг друга не участвуют (например, два дочерних предприятия одной компании);
- предприятия, учредители или руководители которых являются родственниками;
- организация и ее работники.

Таким образом, если буквально следовать нормам Налогового кодекса РФ, налоговики не имеют права контролировать правильность применения цен для целей налогообложения при выдаче заработной платы работникам в натуральной форме.

Однако суд может признать лица взаимозависимыми и в других случаях. Правда, для этого налоговики должны доказать суду, что отношения между данными лицами повлияли на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). На это указывает п. 2 ст. 20 Налогового кодекса РФ.

К сожалению, существующая арбитражная практика говорит о том, что судьи во многих случаях признают организацию и ее работников взаимозависимыми лицами. Например, в Информационном письме Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. N 71 указывается, что с учетом конкретных обстоятельств могут быть признаны взаимозависимыми юридическое лицо и его директор. Поэтому, чтобы минимизировать возможные налоговые риски, нужно учитывать следующее. Предоставляя физическому лицу доход в натуральной форме, организация или индивидуальный предприниматель - источник предоставления такого дохода должны следить

за тем, чтобы цена, установленная соглашением сторон, не отличалась от рыночной более чем на 20 процентов.

Принципы определения рыночной цены изложены в п. п. 4 - 11 ст. 40 Налогового кодекса РФ. При этом рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Необходимо обратить внимание на такой важный момент. Согласно п. 5 ст. 208 Налогового кодекса РФ не признаются доходами для целей налогообложения доходы физических лиц от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи или близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ. В соответствии со ст. 2 Семейного кодекса РФ к членам семьи отнесены супруги, родители и дети (усыновители и усыновленные). Таким образом, для целей налогообложения не могут быть признаны доходами в натуральной форме оплаченные родителями товары (работы, услуги) в пользу своих детей.

Доходы в натуральной форме, полученные физическими лицами от членов семьи, подлежат налогообложению только в том случае, если между ними заключен договор гражданско-правового характера (найма, подряда, возмездного оказания услуг и т.п.).

Доходы, полученные налогоплательщиками - физическими лицами в натуральной форме, можно разделить на три группы. Это:

- оплата (полностью или частично) за работника товаров (работ, услуг);
- оплата труда в натуральной форме;

- выдача работникам товаров (выполнение для них работ или оказание работникам услуг) на безвозмездной основе (бесплатно).

Налоговый кодекс в целях исчисления налога на доходы физических лиц определяет следующие случаи, когда налогоплательщик получает материальную выгоду:

1. Материальная выгода от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей. Исключение - материальная выгода, полученная по операциям с кредитными картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении кредитной карты.

2. Материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику.

3. Материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

Отдельно необходимо отметить следующее. При определении налоговой базы не учитываются доходы, полученные в виде страховых выплат в связи с наступлением соответствующих страховых случаев по договорам обязательного страхования. Например, страховые выплаты, полученные лицом по договору обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, не включаются в их налоговую базу, причем независимо от того, кто выступает страхователем - сам автовладелец или же иное лицо, которое вправе застраховать риск владельца автомобиля.

Это же правило распространяется и на доходы, полученные в виде страховых выплат по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенным на срок не менее пяти лет и не предусматривающим в течение этого времени никаких страховых выплат, в том числе в виде рента и (или) аннуитетов (исключение составляют страховые выплаты, предусмотренные в случае смерти застрахованного лица) в пользу застрахованного лица. Эти доходы тоже не учитываются при определении налоговой базы.

Что касается суммы страхового обеспечения в виде рента или аннуитетов, выплачиваемых по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенным на срок не менее пяти лет и предусматривающим текущие выплаты в период действия договора страхования, то они облагаются налогом по ставке 13 процентов (для резидентов) или 30 процентов (для нерезидентов).

Если же договор добровольного долгосрочного страхования жизни будет расторгнут досрочно, то есть до истечения пятилетнего срока его действия (за исключением досрочного расторжения по не зависящим от воли сторон причинам), и физическому лицу вернут денежную (выкупную) сумму, то полученный в этом случае доход за вычетом сумм платежей (взносов) учитывается при определении налоговой базы страхователя - физического лица и подлежит налогообложению у источника выплаты. Следует иметь в виду, что когда страховые взносы по таким договорам за застрахованных лиц выплачиваются кем-то другим, то при получении застрахованным лицом выкупной суммы у него возникает объект налогообложения по ставке 13 процентов (для резидентов) или 30 процентов (для нерезидентов).

При определении налоговой базы не учитываются суммы страховых выплат по договорам добровольного страхования жизни, заключенным на срок менее пяти лет, но при условии, что они

не превышают сумм страховых взносов физических лиц, увеличенных на сумму, исчисленную исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России на дату заключения указанных договоров. В противном случае разница между указанными суммами учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты по налоговой ставке 35 процентов.

С 2008 г. при определении налоговой базы не учитываются доходы, полученные по договорам добровольного страхования жизни (за исключением договоров добровольного пенсионного страхования, заключенным физическими лицами в свою пользу со страховыми организациями, при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством РФ), в случае выплат, связанных с дожитием застрахованного лица до определенного возраста или срока, либо в случае наступления иного события, если по условиям такого договора страховые взносы уплачиваются налогоплательщиком и если суммы страховых выплат не превышают сумм внесенных им страховых взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную путем последовательного суммирования произведений сумм страховых взносов, внесенных со дня заключения договора страхования ко дню окончания каждого года действия такого договора добровольного страхования жизни (включительно), и действовавшей в соответствующий год среднегодовой ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. В противном случае разница между указанными суммами учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты.

Среднегодовая ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин ставок рефинансирования, действовавших на 1-е число каждого календарного месяца года действия договора страхования жизни, на количество суммируемых величин ставок рефинансирования Центрального банка РФ.

Согласно п. 1 ст. 213 Налогового кодекса РФ в случаях досрочного расторжения договоров добровольного страхования жизни, предусмотренных настоящим подпунктом (за исключением случаев досрочного расторжения договоров добровольного страхования жизни по причинам, не зависящим от воли сторон), и возврата физическим лицам денежной (выкупной) суммы, подлежащей в соответствии с правилами страхования и условиями указанных договоров выплате при досрочном расторжении таких договоров, полученный доход за вычетом сумм внесенных налогоплательщиком страховых взносов учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты.

При определении налоговой базы учитываются суммы страховых взносов, если указанные суммы вносятся за физических лиц из средств работодателей либо из средств организаций или индивидуальных предпринимателей, не являющихся работодателями в отношении тех физических лиц, за которых они вносят страховые взносы, за исключением случаев, когда страхование физических лиц производится по договорам обязательного страхования, договорам добровольного личного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования.

При определении налоговой базы не учитываются доходы, полученные в виде страховых выплат в связи с наступлением соответствующих страховых случаев, в частности по договорам, предусматривающим возмещение вреда жизни, здоровью и медицинских расходов. Исключение составляет оплата санаторно-курортных путевок. И, следовательно, оплата медицинских расходов по договору добровольного медицинского страхования в виде санаторно-курортного лечения, которое было оказано по направлению лечащего врача в целях, например, реабилитации физического лица, включается в его налоговую базу и облагается налогом на доходы физических лиц.

Выплаты по договорам добровольного пенсионного страхования при наступлении соответствующих оснований тоже не облагаются налогом на доходы физических лиц.

С 2008 г. при определении налоговой базы учитываются доходы, полученные налогоплательщиком в виде страховых выплат, за исключением выплат по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным физическими лицами в свою пользу со страховыми организациями, при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством Российской Федерации. В случаях расторжения договоров добровольного пенсионного страхования (за исключением случаев расторжения договоров страхования по причинам, не зависящим от воли сторон) и возврата физическому лицу денежной (выкупной) суммы, подлежащей в соответствии с правилами страхования и условиями договора выплате при расторжении таких договоров, полученный доход за вычетом сумм внесенных налогоплательщиком страховых взносов учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты.

В случае расторжения договора добровольного пенсионного страхования (за исключением случаев расторжения договоров страхования по причинам, не зависящим от воли сторон) при определении налоговой базы учитываются уплаченные физическим лицом по этому договору

суммы страховых взносов, в отношении которых ему был предоставлен социальный налоговый вычет, указанный в пп. 4 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса РФ.

При этом страховая организация при выплате физическому лицу денежных (выкупных) сумм по договору добровольного пенсионного страхования обязана удержать сумму налога, исчисленную с суммы дохода, равной сумме страховых взносов, уплаченных физическим лицом по этому договору, за каждый календарный год, в котором налогоплательщик имел право на получение социального налогового вычета, указанного в пп. 4 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса РФ.

В случае если налогоплательщик представил справку, выданную налоговым органом по месту жительства налогоплательщика, подтверждающую неполучение налогоплательщиком социального налогового вычета либо подтверждающую факт получения налогоплательщиком суммы предоставленного социального налогового вычета, указанного в пп. 4 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса РФ, страховая организация соответственно не удерживает сумму налога либо исчисляет сумму налога, подлежащую удержанию.

При определении налоговой базы страховые взносы будут учитываться в том случае, если они вносятся за физических лиц из средств работодателя. Исключение составляют случаи обязательного и добровольного страхования, предусматривающие возмещение вреда жизни, здоровью и (или) медицинских расходов застрахованных лиц.

В соответствии со ст. 216 Налогового кодекса РФ налоговым период признается календарный год. Следовательно, и определение налоговой базы должно осуществляться за каждый календарный год. При исчислении суммы страховых взносов для определения налоговой базы за каждый календарный год следует учитывать все страховые взносы физических лиц за весь срок действия договора.

При наступлении страхового случая по договорам добровольного имущественного страхования (включая страхование гражданской ответственности за причинение вреда имуществу третьих лиц и страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств) доходы лица, подлежащие налогообложению, определяются:

в случае гибели, уничтожении или повреждении застрахованного или принадлежащего третьим лицам имущества как разница между суммой полученной страховой выплаты и рыночной стоимостью застрахованного имущества на дату заключения указанного договора (по договору страхования гражданской ответственности - на дату наступления страхового случая), увеличенной на сумму уплаченных по страхованию этого имущества страховых взносов;

при повреждении застрахованного или принадлежащего третьим лицам имущества как разница между суммой полученной страховой выплаты и расходами на проведение его ремонта или восстановления, увеличенными на сумму уплаченных по страхованию этого имущества страховых взносов.

Следует помнить, что в том случае, если ремонт или восстановление не производились, то необходимую для этого сумму необходимо подтвердить соответствующими документами (калькуляцией, заключением, актом), составленными страховщиком или независимым экспертом (оценщиком).

Обоснованность расходов на произведенный ремонт (восстановление) застрахованного имущества подтверждается следующими документами:

- договором или его копией о выполнении соответствующих работ или оказании услуг;
- документами, подтверждающими принятие выполненных работ или оказанных услуг;
- платежными документами, подтверждающими факт оплаты работ или услуг.

При этом в качестве дохода не учитываются суммы возмещенных страхователю или понесенных страховщиками расходов на расследование обстоятельств наступления страхового случая, на установление размера ущерба, на судебные расходы, а также на некоторые другие расходы, осуществленные в соответствии с действующим законодательством и условиями договора имущественного страхования.

При определении налоговой базы по НДФЛ по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и обязательного пенсионного страхования, которые заключаются с негосударственными пенсионными фондами, не учитываются:

страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, выплачиваемые организациями и иными работодателями в соответствии с требованиями российского законодательства;

накопительная часть трудовой пенсии;

суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в свою пользу физическими лицами с российскими негосударственными пенсионными фондами, имеющими соответствующую лицензию;

суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с российскими негосударственными пенсионными фондами, имеющими соответствующую лицензию;

суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами в пользу других лиц с российскими негосударственными пенсионными фондами, имеющими соответствующую лицензию.

При определении налоговой базы учитываются:

суммы пенсий, выплачиваемых физическим лицам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с российскими негосударственными пенсионными фондами, имеющими соответствующую лицензию;

суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами в пользу других лиц с российскими негосударственными пенсионными фондами, имеющими соответствующую лицензию;

денежные (выкупные) суммы за вычетом сумм платежей (взносов), внесенных физическим лицом в свою пользу, и которые выплачиваются в соответствии с пенсионными правилами и условиями соответствующих договоров, заключенных с российскими негосударственными пенсионными фондами, имеющими соответствующую лицензию, в случае досрочного расторжения указанных договоров (за исключением случаев их досрочного расторжения по причинам, не зависящим от воли сторон, или перевода выкупной суммы в другой негосударственный пенсионный фонд), а также в случае изменения условий указанных договоров в отношении срока их действия.

В результате произошел почти полный переход от налогообложения пенсионных взносов к налогообложению пенсионных выплат. Не облагаемыми НДФЛ остались лишь суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, которые заключаются физическими лицами в свою пользу.

Указанные в настоящем пункте суммы подлежат налогообложению у источника выплат, то есть у негосударственного пенсионного фонда.

2.3. Доходы, не подлежащие налогообложению

Налоговый кодекс предусматривает, что при определении налоговой базы по НДФЛ не учитывается достаточно большой перечень доходов, установленный ст. 217 Налогового кодекса РФ. Среди них:

- доходы, полностью освобождаемые от налогообложения (п. п. 1 - 27 и п. п. 29 - 32 ст. 217 Налогового кодекса РФ);

- доходы, частично освобождаемые от налогообложения (п. п. 28 и 33 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

Отдельный вид доходов, полностью освобождаемых от налогообложения, - доходы, полученные от членов семьи и близких родственников.

Статьей 208 Налогового РФ установлено особое правило, когда полученные физическим лицом доходы не признаются объектом обложения налогом на доходы физических лиц. К ним, в частности, отнесены доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи или близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ (за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений).

В соответствии со ст. 2 Семейного кодекса Российской Федерации членами семьи признаются супруги, родители и дети (усыновители и усыновленные). Близкими родственниками являются родители и дети; бабушка, бабушка и внуки; полнородные и неполнородные (имеющие общих отца или мать) братья и сестры.

Если между членами семьи и (или) близкими родственниками заключен договор гражданско-правового характера или трудовое соглашение, то доходы, получаемые одной из сторон по такому договору, являются объектом налогообложения.

Таким образом, объекта налогообложения не возникает при получении дохода от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями членов семьи или близких родственников, только в том случае, когда эти отношения не оформлены договором гражданско-правового характера.

Сфера применения льготного режима налогообложения в данном случае достаточно невелика. Она ограничивается отношениями, которые регулируются брачным договором, имущественными правами ребенка, алиментными обязательствами членов семьи и т.д.

Максимальный размер суточных, не облагаемых НДФЛ

Согласно Налоговому кодексу РФ налог на доходы физических лиц не нужно удерживать с суточных, не превышающих "норм, установленных в соответствии с действующим законодательством".

В данный момент установлен максимальный размер суточных, которые не облагаются НДФЛ. Для командировок по России не надо будет удерживать НДФЛ с суточных, величина которых не превышает 700 руб. в день, для командировок за рубеж лимит составляет не более 2500 руб.

Постановление Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93 устанавливает нормы суточных, учитываемых при расчете налога на прибыль организаций, - это ясно из названия документа. Про налог на доходы физических лиц в этом документе нет ни слова.

Таким образом, налог на доходы физических лиц по-прежнему можно не удерживать со всей суммы суточных, которые установлены в организации в соответствии со ст. 168 Трудового кодекса РФ. При этом их размер не имеет значения.

Материальная помощь, оказываемая в связи со стихийными бедствиями и другими чрезвычайными обстоятельствами

Пункт 8 ст. 217 Налогового кодекса РФ гласит: "Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие виды доходов физических лиц:

суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:

налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или с другим чрезвычайным обстоятельством, а также налогоплательщикам, которые являются членами семей лиц, погибших в результате стихийных бедствий или других чрезвычайных обстоятельств, в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью независимо от источника выплаты".

От налогообложения освобождается материальная помощь, которая выплачивается налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью на основании решений органов законодательной (представительной) и (или) исполнительной власти, представительных органов местного самоуправления либо иностранными государствами или специальными фондами, созданными органами государственной власти иностранными государствами. А также созданными в соответствии с международными договорами, одной из сторон которых является Российская Федерация, правительственными и неправительственными межгосударственными организациями.

Другими словами, с 2008 г. не облагаются НДФЛ выплаты не только пострадавшим, но и членам их семей. При этом источник выплат значения не имеет. Также необязательным условием с нового года является решение властей о выплате такой помощи.

Также не надо платить НДФЛ с материальной помощи, оказываемой налогоплательщикам, которые являются членами семей лиц, погибших в результате террористических актов на территории Российской Федерации.

Путевки сотрудникам и членам их семей

Согласно п. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ полная или частичная компенсация работодателями стоимости путевок сотрудникам и членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, а также стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, не включается в налогооблагаемый доход налогоплательщиков. Однако, чтобы воспользоваться льготой, нужно выполнить три условия:

- санаторно-курортные и оздоровительные учреждения должны находиться в России;
- путевку надо оплатить из средств ФСС либо за счет прибыли, оставшейся после уплаты налогов;
- путевка не должна быть туристической. Это можно подтвердить отрывным талоном к путевке.

Камнем преткновения стала формулировка "за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций".

Чиновники полагают, что платить НДФЛ со стоимости путевок не нужно только в том случае, если фирма купила путевку за счет чистой прибыли. Когда организация несет убытки, эту льготу применить нельзя (см., например, Письмо Минфина России от 26 октября 2004 г. N 03-05-01-04/57).

Это не единственная проблема. Минфиновцы уверены, что применить льготу можно только по итогам года. Ведь в течение года фирма платит авансовые платежи по налогу на прибыль.

Таким образом, средства "после уплаты налога на прибыль" окажутся в распоряжении фирмы только тогда, когда она перечислит этот налог по итогам года. Выходит, в середине года путевку за счет прибыли приобрести нельзя. А значит, надо начислять НДС.

С такими подходами чиновников не соглашаются арбитражные суды.

Скажем, в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 29 октября 2003 г. по делу N А17-1354/5 судьи отметили: если фирма получила убыток, но при этом было установлено, что она уплачивала налог на прибыль по итогам отчетных периодов текущего налогового периода и предшествующих налоговых периодов, то применить льготу она имеет право. Более того, требования учитывать уплату налога только по налоговому периоду в целях применения п. 9 ст. 217 Налогового кодекса Российской Федерации названная норма права не содержит.

В сходной ситуации ФАС Уральского округа в Постановлении от 14 декабря 2004 г. N Ф09-5274/04-АК также пришел к выводу, что организация имела все основания не удерживать со стоимости купленных путевок НДС, так как они были оплачены за счет нераспределенной прибыли прошлого года при наличии убытка в текущем году.

Следовательно, даже получив убыток в налоговом периоде, организация все равно может воспользоваться льготой по НДС при наличии нераспределенной прибыли прошлых лет или отчетных периодов.

С 2008 г. НДС можно будет не удерживать со стоимости полной или частичной компенсации стоимости путевок, которые выдаются бывшим сотрудникам компании, если они уволены в связи с выходом на пенсию по старости или по инвалидности.

В Налоговом кодексе РФ четко сформулировано, что к санаторно-курортным и оздоровительным организациям относятся санатории, санатории-профилактории, профилактории, дома отдыха и базы отдыха, пансионаты, лечебно-оздоровительные комплексы, санаторные, оздоровительные и спортивные детские лагеря.

А за счет каких источников должны быть оплачены путевки? Это может быть сделано за счет:

- средств организаций (индивидуальных предпринимателей), если расходы по такой компенсации (оплате) в соответствии не отнесены к расходам, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

- средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

- средств, получаемых от деятельности, в отношении которой организации (индивидуальные предприниматели) применяют специальные налоговые режимы.

Если компания не учла стоимость путевок в расходах при расчете налога на прибыль, то и НДС удерживать не нужно. Добавим, что для предпринимателей, которые работают на общей системе, это условие выполнять не нужно. Дело в том, что они не являются плательщиками налога на прибыль. Следовательно, любые путевки, оплаченные коммерсантом своим работникам, членам их семей, а также их детям не облагаются налогом.

Теперь изменения, касающиеся спецрежимников: те, кто применяет упрощенную систему налогообложения, переведены на ЕНВД или платит единый сельскохозяйственный налог. Законодатели решили в пользу налогоплательщиков давний спор: могут ли спецрежимники применять положения п. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ. В настоящее время чиновники придерживаются следующей позиции. Раз в Кодексе говорится о налоге на прибыль, то спецрежимники, которые этот налог не платят, рассчитывать на льготу, прописанную в п. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ, не могут. И тут не имеет значения, что такие расходы компенсированы за счет денег, оставшихся в распоряжении организации после уплаты единого налога, ЕНВД или сельхозналога. К счастью, с такой позицией не согласны судьи. Причем на самом высоком уровне.

Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 26 апреля 2005 г. N 14324/04 пришел к следующему выводу: в ст. 217 Налогового кодекса РФ приведен перечень освобожденных от налога доходов физических лиц, а вовсе не организаций-работодателей. Следовательно, применение ст. 217 не зависит от того, где работает сотрудник. Другой подход ставил бы в неравное положение работников из фирм-упрощенцев и сотрудников организаций, уплачивающих общие налоги. Между тем ст. 3 Налогового кодекса РФ провозглашает принцип всеобщности и равенства налогообложения. Помимо этого, Президиум ВАС РФ указал: если организация применяет упрощенную систему, это не лишает ее права оплачивать путевки или выдавать материальную помощь за счет средств, оставшихся после уплаты единого налога.

Таким образом, спецрежимники могут рассчитывать на льготу п. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ.

Проценты по вкладам в банках

В соответствии с Налоговым кодексом РФ нет необходимости платить НДФЛ с доходов в виде процентов, получаемых налогоплательщиками по вкладам в банках, находящихся на территории РФ, если:

- проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, в течение периода, за который начислены указанные проценты;

- установленная ставка не превышает 9 процентов годовых по вкладам в иностранной валюте.

В обновленной редакции сказано, что НДФЛ также не облагаются процентами по рублевым вкладам, которые на дату заключения договора либо продления договора были установлены в размере, не превышающем действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. Правда, при условии, что в течение периода начисления процентов размер процентов по вкладу не повышался и с момента, когда процентная ставка по рублевому вкладу превысила ставку рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, прошло не более трех лет.

По рублевым вкладам налоговая база равна разнице между суммой процентов, начисленной по договору, и суммой процентов, рассчитанной исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действующей в течение периода, за который начислены проценты. Что касается валютных вкладов, то налоговая база определяется исходя из 9 процентов годовых.

Бюджетные субсидии

НДФЛ не надо удерживать с суммы:

- получаемой налогоплательщиками за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на возмещение затрат (части затрат) на уплату процентов по займам (кредитам);

- субсидий на приобретение и (или) строительство жилого помещения, предоставленных за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов.

2.4. Налоговые вычеты по НДФЛ

2.4.1. Стандартные налоговые вычеты

При выплате сотруднику заработной платы по основному месту работы работодатель, удерживая НДФЛ, как правило, предоставляет этому работнику стандартные налоговые вычеты. Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику за каждый месяц налогового периода (календарного года), в течение которого отношения между работником и работодателем определялись трудовым договором (контрактом). Таким образом, налоговая база по НДФЛ ежемесячно уменьшается на сумму положенного работнику стандартного налогового вычета.

Следует обратить внимание, что стандартные налоговые вычеты предоставляются только налогоплательщикам - резидентам Российской Федерации, которые получали в отчетном налоговом периоде доходы, облагаемые НДФЛ по ставке 13 процентов.

Стандартный налоговый вычет может предоставить не только работодатель, но и любой другой налоговый агент, который выплачивает физическому лицу доходы, облагаемые налогом по ставке 13 процентов. Право выбора такого налогового агента оставляется за налогоплательщиком. Однако получить стандартные налоговые вычеты за один и тот же налоговый период налогоплательщик может только у одного налогового агента.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика. К заявлению необходимо приложить документы, подтверждающие право налогоплательщика на установленные стандартные вычеты.

Сотрудник, который проработал в организации много лет, не обязан ежегодно представлять заявления на получение стандартных налоговых вычетов. Заявление подается один раз и действует до тех пор, пока работник не уволится или не отзовет свое заявление.

Если налогоплательщик при поступлении на работу не представил в бухгалтерию заявление на стандартные вычеты, то эта организация ему вычеты не предоставит даже в том случае, если известно, что указанное место работы для работника является основным и единственным.

Поскольку в соответствии со ст. 218 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты предоставляются за каждый месяц налогового периода, то право на стандартные налоговые

вычеты сохраняется у работника и в тех месяцах, когда он находится в отпуске без сохранения заработной платы.

Стандартные налоговые вычеты можно разделить на две группы:

1) необлагаемый минимум дохода;

2) расходы на содержание детей. Необлагаемый минимум дохода состоит из трех видов налоговых вычетов:

- налоговый вычет в размере 3000 руб. - предоставляется ежемесячно в течение налогового периода (календарного года);

- налоговый вычет в размере 500 руб. - предоставляется ежемесячно в течение налогового периода (календарного года);

- налоговый вычет в размере 400 руб. (предоставляется ежемесячно до того месяца, в котором доход работника с начала календарного года превысит 20 000 руб.).

Если налогоплательщик имеет право более чем на один из вышеперечисленных вычетов, то ему предоставляется максимальный из них.

На вычет в размере 3000 руб. имеют право категории налогоплательщиков, перечисленные в пп. 1 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ.

На вычет в размере 500 руб. могут претендовать налогоплательщики, указанные в пп. 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ стандартный налоговый вычет в 400 руб. предоставляется налогоплательщикам, не поименованным в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ. Этот стандартный вычет применяется до того месяца, в котором доход налогоплательщика, облагаемый по ставке 13 процентов и исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим налоговые вычеты, не превысит 20 000 руб.

Стандартный налоговый вычет на содержание детей

В соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ налогоплательщики имеют право на стандартный налоговый вычет на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на учащегося очной формы обучения, студента, аспиранта, курсанта и ординатора в возрасте до 24 лет. Вычет предоставляется за весь период обучения детей в образовательном учреждении и (или) учебном заведении (включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения).

Сумма вычета 600 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется:

- на каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок и которые являются его родителями (при этом в соответствующих случаях вычет предоставляется и супругу родителя ребенка);

- на каждого ребенка у налогоплательщиков, которые являются его опекунами, попечителями или приемными родителями.

Этот налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков (облагаемый по ставке 13 процентов), исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысит 40 000 руб. При этом учитывается только тот доход, который налогоплательщик получил от того налогового агента, который представляет данный налоговый вычет. С месяца, в котором указанный доход превысит 40 000 руб., налоговый вычет на содержание детей не применяется.

Указанный налоговый вычет удваивается и составляет 1200 руб. за каждый месяц налогового периода, если ребенок в возрасте до 18 лет является инвалидом, а также если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы.

Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям, приемным родителям налоговый вычет на содержание детей предоставляется в двойном размере. Предоставление этого налогового вычета вдовам (вдовцам) и одиноким родителям прекращается с месяца, следующего за месяцем их вступления в брак.

Налоговый вычет на детей предоставляется на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право на вычет.

Право на вычет налогоплательщик получает с месяца рождения ребенка (детей), или с месяца, в котором установлена опека (попечительство), или с месяца вступления в силу договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью. Право на этот вычет сохраняется до того года, когда ребенок достигнет возраста 18 лет (или 24 лет, если он является учащимся очной формы обучения, студентом, аспирантом, курсантом или ординатором.)

Если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено ст. 218

Налогового кодекса РФ, то по окончании налогового периода он может подать в свою налоговую инспекцию налоговую декларацию.

На основании заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на вычеты, налоговая инспекция производит перерасчет налоговой базы. Если по результатам проверки будет принято решение о возврате излишне уплаченной суммы налога, возврат производится в порядке, установленном ст. 78 Налогового кодекса РФ.

Следует помнить, что правила ст. 78 Налогового кодекса РФ о возврате излишне уплаченных налогов распространяются и на налоговых агентов (п. 11 ст. 78 Налогового кодекса РФ). Суммы НДФЛ, излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика, подлежат возврату налоговым агентом при представлении налогоплательщиком соответствующего заявления (п. 1 ст. 231 Налогового кодекса РФ). Таким образом, до конца текущего налогового периода налогоплательщик вправе обратиться с заявлением о возврате излишне удержанного налога и к работодателю - налоговому агенту, который не предоставлял ему стандартных налоговых вычетов.

Если по итогам года сумма налоговых вычетов окажется больше суммы доходов, которые принимаются для определения налоговой базы, облагаемой по ставке 13 процентов, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. Однако на следующий налоговый период (следующий календарный год) полученная в данном налоговом периоде разница между суммой стандартных налоговых вычетов и суммой доходов не переносится.

Как определить сумму налоговых вычетов при изменении места работы налогоплательщика? Если налогоплательщик работает в данной организации (у данного предпринимателя) не с первого месяца календарного года, стандартные налоговые вычеты предоставляются ему по новому месту работы с учетом дохода, полученного с начала года по предыдущему месту работы.

Сумма полученного дохода по прежнему месту работы подтверждается справкой о полученных доходах (справкой 2-НДФЛ). При этом при расчете НДФЛ по новому месту работы должны быть учтены ограничения в получении стандартных налоговых вычетов, установленные в ст. 218 Налогового кодекса РФ.

Сводную информацию о получении налогоплательщиками стандартных налоговых вычетов можно представить в виде следующей таблицы:

Категории налогоплательщиков	Условия предоставления стандартного налогового вычета	Документы, подтверждающие право на вычет
Стандартный налоговый вычет в сумме 3000 руб.		
Налогоплательщики, перечисленные в пп. 1 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ, в том числе: - лица, получившие инвалидность вследствие аварии на Чернобыльской АЭС; - инвалиды ВОВ; - лица, участвовавшие в испытаниях ядерного оружия; - отдельные категории инвалидов - бывших военнослужащих	Вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода календарного года) независимо от суммы полученного дохода	Письменное заявление налогоплательщика; удостоверение Героя СССР, Героя РФ, участника ВОВ; справка учреждения медико-социальной экспертизы, подтверждающей факт установления инвалидности, и т.п.
Стандартный налоговый вычет в сумме 500 руб.		

Налогоплательщики, перечисленные в пп. 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ, в том числе: Герои СССР; Герои РФ; лица, награжденные орденом Славы трех степеней; участники ВОВ; инвалиды с детства а также инвалиды I и II групп	Вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода (календарного года) независимо от суммы полученного дохода	Письменное заявление налогоплательщика; удостоверение Героя СССР, Героя РФ, участника ВОВ; справка учреждения медико-социальной экспертизы, подтверждающая факт установления инвалидности и т.п.
Стандартный налоговый вычет в сумме 400 руб.		
Налогоплательщики - резиденты РФ, не перечисленные в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ	Вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода (календарного года) и действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 20 000 руб.	Письменное заявление налогоплательщика; справка о доходах физического лица по форме N 2-НДФЛ с предыдущего места работы (в случае смены места работы в течение календарного года)
Стандартный налоговый вычет на содержание ребенка в сумме 600 руб.		
Родители (супруги родителей), на обеспечении которых находится ребенок	1. Вычет предоставляется с месяца рождения ребенка до конца того года, в котором ребенок достиг 18 лет (на учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта - до 24 лет). 2. Вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода (календарного года) и действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 40 000 руб.	Письменное заявление налогоплательщика; свидетельство о рождении ребенка; справка из образовательного учреждения
Стандартный налоговый вычет на содержание ребенка в сумме 1200 руб.		
Родители (супруги родителей), на обеспечении которых находится ребенок-инвалид	1. Вычет предоставляется с месяца рождения ребенка до конца того года, в котором ребенок-инвалид достиг 18 лет (на учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта - до 24 лет). 2. Вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода (календарного года) и действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 40 000 руб.	Письменное заявление налогоплательщика; свидетельство о рождении ребенка; справка из образовательного учреждения, справка учреждения медико-социальной экспертизы, подтверждающая факт установления инвалидности

<p>Вдовы, вдовцы, одинокие родители, на обеспечении которых находится ребенок</p>	<p>1. Вычет предоставляется с месяца рождения ребенка до конца того года, в котором ребенок достиг 18 лет (на учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта - до 24 лет). 2. Вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода (календарного года) и действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 40 000 руб. 3. Предоставление вычета прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления налогоплательщика в брак</p>	<p>Письменное заявление налогоплательщика; свидетельство о рождении ребенка; справка из образовательного учреждения, документы, подтверждающие отсутствие второго супруга (свидетельство о расторжении брака, свидетельство о смерти)</p>
<p>Опекуны, попечители, приемные родители, на обеспечении которых находится ребенок</p>	<p>1. Вычет предоставляется с месяца, в котором установлена опека (попечительство), либо с месяца вступления в силу договора о передаче ребенка на воспитание в семью и сохраняется до конца того года, в котором ребенок достиг 18 лет, (на учащегося - до 24 лет). 2. Вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода (календарного года) и действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 40 000 руб. 3. Предоставление вычета прекращается с месяца, в котором истек (расторгнут) договор о передаче ребенка на воспитание в семью</p>	<p>Письменное заявление налогоплательщика; свидетельство о рождении ребенка; справка из образовательного учреждения, договор о передаче ребенка на воспитание в семью</p>
<p>Стандартный налоговый вычет на содержание ребенка в сумме 2400 руб.</p>		

<p>Вдовы, вдовцы, одинокие родители, на обеспечении которых находится ребенок-инвалид</p>	<p>1. Вычет предоставляется с месяца рождения ребенка до конца того года, в котором ребенок-инвалид достиг 18 лет (на учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта, являющегося инвалидом I и II группы, - до 24 лет). 2. Вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода (календарного года) и действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 40 000 руб. 3. Предоставление вычета прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления налогоплательщика в брак</p>	<p>Письменное заявление налогоплательщика; свидетельство о рождении ребенка; справка из образовательного учреждения, документы, подтверждающие отсутствие второго супруга (свидетельство о расторжении брака, свидетельство о смерти); справка учреждения медико-социальной экспертизы, подтверждающая факт установления инвалидности</p>
<p>Опекуны, попечители, приемные родители, на обеспечении которых находится ребенок</p>	<p>1. Вычет предоставляется с месяца, в котором установлена опека (попечительство) над ребенком-инвалидом, либо с месяца вступления в силу договора о передаче ребенка-инвалида на воспитание в семью и сохраняется до конца того года, в котором ребенок-инвалид достиг 18 лет, (на учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта, являющегося инвалидом I и II группы, - до 24 лет). 2. Вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода (календарного года) и действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 40 000 руб. 3. Предоставление вычета прекращается с месяца, в котором истек (расторгнут) договор о передаче ребенка на воспитание в семью</p>	<p>Письменное заявление налогоплательщика; свидетельство о рождении ребенка; справка из образовательного учреждения, договор о передаче ребенка на воспитание в семью; справка учреждения медико-социальной экспертизы, подтверждающая факт установления инвалидности</p>

2.4.2. Социальный налоговый вычет

Порядок предоставления социальных налоговых вычетов регулируется ст. 219 Налогового кодекса РФ. Закон предусматривает следующие виды налоговых вычетов:

- на благотворительность;
- на лечение;
- на обучение.

Можно получить социальный вычет в отношении страховых взносов, которые уплачены в налоговом периоде по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам добровольного пенсионного страхования. Такие изменения внесены в п. 1 ст. 219 Налогового кодекса РФ Федеральным законом N 216-ФЗ.

Кроме того, максимальный размер социального налогового вычета в совокупности по всем основаниям не может превышать 100 000 руб. Исключения составляют расходы на обучение детей, дорогостоящее лечение и затраты на благотворительность.

Если в одном налоговом периоде налогоплательщик заплатил за свое обучение, медицинское лечение или оплатил взносы по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения и по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования, то он самостоятельно выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета.

Рассмотрим подробно, как налогоплательщик может получить каждый из указанных вычетов

Социальный налоговый вычет на благотворительность

Если в течение года налогоплательщик перечислял деньги на благотворительные цели, то часть потраченных денег можно вернуть из бюджета. Налоговый вычет можно использовать, если деньги были переведены:

- организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из бюджета;
- физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд;
- в качестве пожертвований религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности.

Максимальная сумма социального налогового вычета на благотворительные цели не может превышать 25 процентов от дохода, полученного налогоплательщиком за истекший год. Социальный налоговый вычет можно применить только к тем доходам, которые облагаются налогом по ставке 13 процентов. Чтобы получить социальный налоговый вычет, нужно написать соответствующее заявление и заполнить налоговую декларацию. Кроме того, потребуется документ, подтверждающий перечисление денег на благотворительность (корешок к приходному кассовому ордеру, квитанция почтового перевода и т.п.).

Социальный налоговый вычет на лечение, покупку лекарств, оплату страховок

Если в течение года налогоплательщик оплачивал медицинские услуги или приобретал медикаменты, то часть потраченных денег можно вернуть из бюджета. Социальный вычет на лечение можно получить не только в отношении сумм, которые потрачены в налоговом периоде на покупку лекарств и оплату стоимости лечения, но и на оплату медицинских страховок. Такие дополнения внесены в пп. 3 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса РФ Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 144-ФЗ. Но для этого необходимо выполнить ряд условий:

1. Воспользоваться вычетом человек может, если он оплатил свое лечение или потратил деньги на медицинские услуги и медикаменты для своих родственников (жены или мужа, родителей и несовершеннолетних детей).

2. Вычет предоставляется только в том случае, если были оплачены медицинские услуги или приобретены лекарства, которые включены в специальные Перечни, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 19 марта 2001 г. N 201.

Перечень медицинских услуг, оплата которых учитывается при расчете социального вычета на лечение, следующий:

- услуги по диагностике и лечению при оказании населению скорой медицинской помощи;
- услуги по диагностике, профилактике, лечению и медицинской реабилитации при оказании населению амбулаторно-поликлинической медицинской помощи (в том числе в дневных стационарах и врачами общей (семейной) практики), включая проведение медицинской экспертизы;
- услуги по диагностике, профилактике, лечению и медицинской реабилитации при оказании населению стационарной медицинской помощи (в том числе в дневных стационарах), включая проведение медицинской экспертизы;
- услуги по диагностике, профилактике, лечению и медицинской реабилитации при оказании населению медицинской помощи в санаторно-курортных учреждениях;
- услуги по санитарному просвещению, оказываемые населению.

3. Вычет возможен, если медицинские услуги оказывала организация, у которой есть соответствующая лицензия. При этом форма собственности (государственная больница или

частная клиника), а также ведомственная принадлежность значения не имеют. А вот если вас лечил частный врач, пусть даже и имеющий лицензию, то потраченные деньги вам не вернут. Дело в том, что по своему статусу врач не может быть приравнен к медицинским организациям. Следовательно, и о вычете говорить не приходится.

Что касается медицинских страховок, то чтобы рассчитывать на вычет, договор добровольного личного страхования должен предусматривать оплату исключительно услуг по лечению. И он должен быть заключен со страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности.

4. Максимальный размер социального налогового вычета по трем основаниям: собственное обучение, стоимость лечения и расходам на негосударственное и добровольное пенсионное страхование составляет 100 000 руб. на календарный год.

Поскольку налогоплательщик теперь может выбирать, какую сумму вычета он может заявить по любому из трех оснований, то при отсутствии других расходов (на собственное обучение или по договорам негосударственного пенсионного обеспечения) максимальный размер вычета на лечение, покупку лекарств или медицинской страховки составит 100 000 руб. То есть максимально можно получить 13 000 руб. налога.

Исключение сделано лишь для так называемых дорогостоящих видов лечения. Их Перечень также утвержден уже упоминавшимся Постановлением Правительства РФ от 19 марта 2001 г. N 201. Из налоговой базы вы вправе исключить полную стоимость такого лечения, но, конечно, не больше суммы годового дохода.

И еще одно новшество: вычет теперь можно получить и в том случае, если вы заключили договоры добровольного личного страхования супруга (супруги), родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет. Раньше вычет можно было получить, лишь если страховку покупал сам налогоплательщик.

5. Налоговый вычет можно сделать только из тех доходов, которые облагаются по ставке 13 процентов. Если размер вычета будет больше полученного за год дохода, то налоговая база считается равной нулю. В этом случае налогоплательщик сможет вернуть всю сумму налога, которую налоговые агенты удержали из его доходов и перечислили в бюджет в течение года. Максимальный размер социального налогового вычета на обучение (вкуче с другими двумя: затратами на лечение и расходами на негосударственное и добровольное пенсионное обеспечение) составляет 100 000 руб. за календарный год. Если налогоплательщик в течение налогового периода не платил за лечение, не покупал лекарств или медицинскую страховку, а также не заключал договоры негосударственного или добровольного пенсионного страхования, то все 100 000 руб. можно заявить в качестве налогового вычета на обучение. Значит, максимальная сумма, которую можно вернуть, - 13 000 руб. (100 000 x 13%). Еще раз подчеркнем: данное ограничение не распространяется на дорогостоящее лечение.

6. Если лечение оплачивал не сам налогоплательщик, а, например, фирма или родственники, то вернуть из бюджета деньги не получится.

Чтобы получить социальный вычет на лечение, нужно написать соответствующее заявление в свободной форме. Помимо этого, еще потребуются:

- копия договора на оказание медицинских услуг с больницей или договора добровольного медицинского страхования со страховой организацией. В договоре должны быть указаны реквизиты, подтверждающие статус медицинского учреждения, то есть номер лицензии на осуществление медицинской деятельности;

- справка об оплате медицинских услуг - если налогоплательщик хочет получить вычет на лечение. Справку выдадут в той клинике, куда человек обращался за помощью. Кстати, потребовать такую справку можно в течение трех лет после окончания года, в котором вы лечились;

- рецептурные бланки с назначениями лекарств (по форме N 107/у) - если речь идет о вычете на покупку медикаментов. На этих бланках обязательно должен стоять штамп "Для налоговых органов Российской Федерации, ИНН налогоплательщика". Он подтверждает, что человеку прописали лекарство, на стоимость которого можно получить вычет. Обратиться за таким рецептом надо к лечащему врачу. Рецепт дадут, если с момента лечения еще не прошло три года;

- документы, подтверждающие оплату лечения и медикаментов (кассовый чек, корешок к приходному кассовому ордеру, платежное поручение и т.п.). Если в чеке аптеки не указаны наименования оплаченных препаратов, то придется представить еще и товарный чек;

- копию свидетельства о браке, свидетельство о рождении налогоплательщика или о рождении его ребенка (эти бумаги понадобятся, если налогоплательщик хочет получить вычет на лечение своих родственников).

Имейте в виду, что причитающуюся к возврату сумму налога наличными не выдадут. Поэтому следует заранее позаботиться о том, чтобы у налогоплательщика, претендующего на возврат денег из бюджета, был открыт банковский счет, куда можно было бы перечислить деньги.

Неиспользованный остаток социального налогового вычета на лечение на будущий календарный год не переносится.

Социальный налоговый вычет на обучение

Если в течение календарного года налогоплательщик не только работал, но и учился, то часть денег, заплаченных за учебу, можно вернуть из бюджета. Процедура возврата прописана в ст. 219 Налогового кодекса. Следует обратить внимание на следующие важные моменты:

1. Максимальный размер социального налогового вычета на обучение (включе с другими двумя: затратами на лечение и расходами на негосударственное и добровольное пенсионное обеспечение) составляет 100 000 руб. за календарный год. Если налогоплательщик в течение налогового периода не платил за лечение, не покупал лекарств или медицинскую страховку, а также не заключал договоры негосударственного или добровольного пенсионного страхования, то все 100 000 руб. можно заявить в качестве налогового вычета на обучение.

2. Налоговый вычет можно сделать только из тех доходов, которые облагаются по ставке 13 процентов. Если размер вычета будет больше полученного за год дохода, то налоговая база считается равной нулю. В этом случае налогоплательщик сможет вернуть всю сумму налога, которую налоговые агенты удержали из его доходов и перечислили в бюджет в течение года. Получить вычет можно не только за свое обучение, но и за обучение своих детей (попечителей) в возрасте до 24 лет, если они учатся на очной форме обучения. Сумма вычета - расходы на обучение, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей. Обратите внимание: по новым правилам в отличие от собственного обучения максимальная сумма вычета на обучение детей установлена конкретно для этого случая, а не в совокупности по всем основаниям, как это сделано для затрат на собственное обучение налогоплательщика.

3. Имейте в виду: причитающуюся к возврату сумму налога наличными не выдадут. Поэтому следует заранее позаботиться о том, чтобы у налогоплательщика, претендующего на возврат денег из бюджета, был открыт банковский счет, куда можно было бы перечислить деньги.

4. Неиспользованный остаток социального налогового вычета на обучение на будущий календарный год не переносится.

Вычет по расходам на негосударственное пенсионное обеспечение

Вычет может быть предоставлен по расходам налогоплательщика по:

- по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования, заключенному (заключенным) со страховой организацией в свою пользу и (или) в пользу супруга (в том числе вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством)).

Вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов с учетом ограничения, установленного п. 2 ст. 219 Налогового кодекса РФ. Другими словами, максимальная сумма вычета равна 100 000 руб. И то при условии, что другие вычеты, предусмотренные в совокупности с указанным вычетом (на лечение (за исключением дорогостоящего) и собственное обучение), не заявлены.

Вычет предоставляется при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы по негосударственному пенсионному обеспечению и (или) добровольному пенсионному страхованию.

2.4.3. Имущественные налоговые вычеты

Если налогоплательщик приобрел или построил жилье, он сможет уменьшить свой налогооблагаемый доход на потраченные суммы. Иными словами, получить имущественный вычет. Максимальная сумма вычета - 1 000 000 руб. Имущественный вычет можно получить при покупке или строительстве не только жилого дома и квартиры, но и комнаты или доли (долей) в них.

При этом возможны два варианта.

Первый вариант: в течение года налогоплательщик заработал больше, чем заплатил за квартиру. Тогда, подав декларацию, он может скорректировать сумму налога, которую из его доходов удержали налоговые агенты, а разницу вернуть из бюджета.

Второй вариант: человек заработал в течение года меньше, чем заплатил за квартиру. В этом случае всю сумму налога, которую налоговые агенты удержали из ваших доходов в течение года, можно вернуть из бюджета. Кроме того, остаток потраченных средств будет уменьшать доходы в последующие годы, пока максимальная сумма вычета (1 000 000 руб.) не будет использована полностью.

Обратите внимание на следующие важные моменты:

1. Имущественный налоговый вычет можно применить только к тем доходам, которые облагаются налогом по ставке 13 процентов.

2. Потраченные на покупку квартиры деньги уменьшат доходы только в том случае, если жилье находится в вашей собственности. Новая квартира может продаваться на этапе строительства, когда еще право собственности на нее не перешло к покупателю. До того, как право собственности не будет оформлено официально, воспользоваться вычетом нельзя.

3. Если квартира или жилой дом принадлежат нескольким лицам, их стоимость уменьшает доход каждого владельца в соответствии с их долей собственности. При этом максимальный размер вычета по одному объекту не может превышать 1 000 000 руб., даже если на вычет претендуют несколько человек.

Чтобы получить имущественный вычет, в налоговой инспекции нужно написать соответствующее заявление в свободной форме и представить:

- копию договора купли-продажи;
- копию акта приема-передачи жилья;
- копию свидетельства о праве собственности;
- документы, подтверждающие оплату имущества (корешок к приходному кассовому ордеру, квитанцию почтового перевода, расписку о передаче денег и т.п.).

Если возникнут вопросы, инспектор может попросить вас показать и оригиналы перечисленных бумаг.

4. Готовя документы, обратите внимание на следующее. Часто бывает, что владельцем доли квартиры записывают ребенка. В данной ситуации, несмотря на то, что покупку фактически оплачивали родители, в части стоимости квартиры, приходящейся на долю ребенка, воспользоваться вычетом они не смогут. Это обстоятельство нужно учитывать, когда вы оформляете права собственности на жилье.

Кроме того, если за жилье вы заплатили не за счет собственных средств (например, это сделала фирма или родственник), деньги вернуть из бюджета вы не сможете. Получается, что платежные документы выгоднее оформить на того, кому будет принадлежать квартира.

5. Имейте в виду: причитающуюся к возврату сумму налога наличными вам не выдадут. Поэтому позаботьтесь заранее о том, чтобы у вас был открыт банковский счет, куда можно было бы перечислить деньги.

6. Получить имущественный вычет по купленному жилью можно не только в налоговой инспекции, но и у работодателя. Для этого в бухгалтерию по основному месту работы нужно представить разрешение налоговой инспекции по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 7 декабря 2004 г. N САЭ-3-04/147@, а также заявление о вычете в произвольной форме. Другие документы не нужны.

Обратите внимание, что в разрешении инспекции должно стоять наименование, ИНН и КПП той организации, которая будет предоставлять вычет. Если же в этом документе указана другая фирма, работник должен обращаться за вычетом именно в нее.

До тех пор пока доход работника с начала того года, в котором было получено разрешение, не превысит указанную в нем сумму имущественного вычета, НДФЛ с него удерживать не нужно. При этом оставшаяся сумма налогового вычета переходит на следующий год до полного его использования (пп. 2 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса РФ).

Если в течение года налогоплательщик продал дом, квартиру или другое имущество, ему необязательно платить налог со всей суммы полученного дохода. Он вправе воспользоваться имущественным вычетом, который предусмотрен ст. 220 Налогового кодекса РФ.

Сумма вычета и порядок его предоставления зависят от вида имущества, которое было продано:

- жилой дом, квартира, дача, садовый домик, земельный участок;
- прочее имущество (кроме ценных бумаг);
- ценные бумаги.

При продаже жилого дома, квартиры, дачи, садового домика или земельного участка возможны два варианта налогового вычета.

Первый вариант. Налогоплательщик продал жилой дом, квартиру, дачу, садовый домик или земельный участок, которые были у него в собственности не менее 3 лет. Тогда налог платить вообще не нужно - сумма вычета равна полученному доходу.

Второй вариант. Проданный жилой дом (квартира, дача, садовый домик, земельный участок) был в собственности налогоплательщика менее 3 лет. Тогда есть выбор:

- уменьшить налогооблагаемый доход на 1 000 000 руб. (или на сумму, равную доходу, если она меньше 1 000 000 руб.);
- уменьшить доходы на сумму документально подтвержденных расходов, связанных с продажей.

При продаже прочего имущества также возможны два варианта.

Первый вариант. Налогоплательщик продал имущество, которое было у него в собственности не менее 3 лет. Тогда налог вам платить вообще не нужно - сумма вычета равна полученному доходу.

Второй вариант. Проданное имущество находилось в собственности налогоплательщика менее 3 лет. Тогда у него есть выбор:

- уменьшить доход на 125 000 руб. (или на сумму, равную доходу, если она меньше 125 000 руб.);

- уменьшить доходы на сумму документально подтвержденных расходов, связанных с продажей.

Обратите внимание, что если в течение года вы продавали принадлежащие вам ценные бумаги, вы также можете заплатить налог не со всей суммы полученного дохода. Но у имущественного вычета при продаже ценных бумаг есть свои особенности (см. комментарий к ст. 214.1 Налогового кодекса РФ).

Следует учитывать следующие важные моменты:

1. Имущественный налоговый вычет можно применить только к тем доходам, которые облагаются налогом по ставке 13 процентов.

2. Если проданное имущество находилось в общей долевой собственности, налоговый вычет распределяется между совладельцами пропорционально их долям. А если реализованное имущество являлось общей совместной собственностью, вычет распределяется между совладельцами по договоренности.

3. Чтобы получить налоговый вычет по проданному имуществу, нужно написать соответствующее заявление в произвольной форме и заполнить налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ.

Кроме того, если вы решили уменьшить доход на сумму расходов, связанных с проданным имуществом, вам потребуются документы, подтверждающие произведенные расходы:

- копии договоров купли-продажи недвижимости;

- копии свидетельства о праве собственности;

- копии договоров на выполнение работ по реконструкции или ремонту помещений, а также документы, подтверждающие оплату расходов (квитанции, кассовые чеки и т.д.).

При уступке права требования по договору участия в долевом строительстве (договору инвестирования или иному договору, который связан с долевым строительством) налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов.

2.4.4. Профессиональные налоговые вычеты

Порядок предоставления профессиональных налоговых вычетов расписан в ст. 221 Налогового кодекса РФ.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются:

- индивидуальным предпринимателям, частным нотариусам и иным частнопрактикующим лицам - по окончании налогового периода на основании их письменного заявления при подаче ими налоговой декларации в налоговую инспекцию;

- налогоплательщикам, получающим доходы от выполнения работ (услуг) по договорам гражданско-правового характера, - на основании их письменного заявления. При этом вычет предоставляется налоговыми агентами (организацией или индивидуальным предпринимателем, выплачивающими доход);

- налогоплательщикам, получающим авторские вознаграждения по авторским договорам, - на основании их письменного заявления. При этом вычет предоставляется налоговыми агентами (организацией или индивидуальным предпринимателем, выплачивающими доход);

- налогоплательщикам, получающим доходы от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, за выполнение работ (услуг) по договорам гражданско-правового характера - на основании их письменного заявления при подаче налоговой декларации в налоговую инспекцию по окончании налогового периода (календарного года).

Таким образом, если налогоплательщик получил вознаграждение по гражданско-правовому или авторскому договору, для целей исчисления налога на доходы физических лиц его можно уменьшить на сумму произведенных расходов. Другими словами, воспользоваться правом на профессиональный налоговый вычет, предусмотренный ст. 221 Налогового кодекса РФ.

Как было отмечено выше, получить профессиональный вычет можно двумя способами.

Первый способ. Налогоплательщик (исполнитель работ (услуг) по договору) может потребовать предоставить ему вычет у непосредственного заказчика работ (у фирмы или предпринимателя, которые выплачивали вознаграждение по договору). Для этого нужно заранее написать соответствующее заявление в бухгалтерию заказчика и при необходимости представить

документы, подтверждающие расходы. Это могут быть товарные и кассовые чеки, накладные, акты приемки-передачи выполненных работ, проездные билеты, счета из гостиниц и т.п.

Второй способ. Если заказчик при выплате вознаграждения профессиональный налоговый вычет не предоставил (либо заказчик не является налоговым агентом), вычет можно получить в налоговой инспекции, подав декларацию.

Обратите внимание на важные нюансы:

1. Профессиональный налоговый вычет предоставляется только по тем доходам, которые облагаются налогом по ставке 13 процентов. А раз так, профессиональные налоговые вычеты налогоплательщикам - нерезидентам Российской Федерации не предоставляются.

2. Вычет по авторским вознаграждениям можно получить и в том случае, когда у налогоплательщика нет документов, подтверждающих расходы. Тогда налогооблагаемый доход уменьшают на определенный процент (норматив) в зависимости от вида работы, за которую получено вознаграждение. Нормативы профессиональных вычетов по авторским вознаграждениям приведены в п. 3 указанной статьи.

3. Определяя сумму профессионального вычета по авторскому вознаграждению, можно использовать только один способ расчета - или фактические расходы, или норматив. Совмещать оба способа нельзя.

2.5. Налоговые ставки

Налоговый кодекс РФ предусматривает четыре ставки налога на доходы физических лиц - 9, 13, 30 и 35 процентов.

Ставка налога, которую надо применить при исчислении налога, зависит не от размера, а от вида дохода. Статья 210 Налогового кодекса РФ содержит специальную оговорку: "Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки".

По ставке 13 процентов облагается большинство получаемых налогоплательщиками доходов (заработная плата и иные выплаты в качестве оплаты труда, вознаграждения по договорам гражданско-правового характера и т.д.). По этой же ставке облагаются доходы, полученные индивидуальными предпринимателями (не использующими специальные налоговые режимы), а также частными нотариусами и лицами, занимающимися частной практикой.

Для некоторых доходов установлены специальные налоговые ставки: 35 процентов, 30 процентов и 9 процентов.

По ставке 35 процентов облагаются следующие виды доходов:

1. Стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг (в сумме, превышающей 4000 руб. на одного человека за налоговый период - календарный год).

2. Страховые выплаты по договорам добровольного страхования жизни, заключенным на срок менее пяти лет в части превышения размеров, предусмотренных ст. 213 Налогового кодекса РФ.

3. Процентные доходы по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования Центрального банка РФ, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок не менее шести месяцев) и 9 процентов годовых по вкладам в иностранной валюте.

4. Суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств на льготных условиях:

- по рублевым займам - как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

- по валютным займам - как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9 процентов годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Исключение из этого правила составляют "доходы в виде материальной выгоды, полученной на экономии на процентах за пользование налогоплательщиками целевыми займами (кредитами), полученными от кредитных и иных российских организаций и фактически израсходованными ими на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них, на основании документов, подтверждающих целевое использование таких средств".

По ставке 30 процентов облагаются все доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

С 2008 г. данная налоговая ставка устанавливается в размере 30 процентов в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за исключением доходов, получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 15 процентов.

По ставке 9 процентов облагаются:

- доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные в виде дивидендов;
- доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

2.6. Исчисление налога

Порядок определения суммы налога, которую нужно удержать при выплате дохода, зависит от того, по какой ставке облагается этот доход:

- по ставке 13 процентов;
- по ставке 35 процентов, 30 процентов или 9 процентов.

Кроме того, Налоговый кодекс предусматривает, что для определения налоговой базы по НДФЛ не учитывается достаточно большой перечень доходов. Эти доходы перечислены в ст. 217 Налогового кодекса РФ. Среди них:

- доходы, полностью освобождаемые от налогообложения (п. п. 1 - 27 и п. п. 29 - 32 ст. 217 Налогового кодекса РФ);
- доходы, частично освобождаемые от налогообложения (п. п. 28 и 33 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

Если доход облагается по ставке 13 процентов, то прежде чем рассчитывать налог, доход можно уменьшить на сумму налоговых вычетов. Налоговые вычеты бывают:

- стандартные;
- социальные;
- имущественные;
- профессиональные.

Кроме того, при заполнении налоговой отчетности в качестве вычетов классифицируются и суммы, частично освобождаемые от налогообложения (предусмотренные п. п. 28 и 33 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

Подробно о том, как применять каждый из видов вычетов, рассказано в соответствующих разделах книги.

Таким образом, сумма налога, подлежащая исчислению по ставке 13 процентов, определяется так:

$$\begin{array}{r} \text{Сумма} \\ \text{налога} \\ \text{по ставке} \\ 13\% \end{array} = \begin{array}{r} \text{Общая} \\ \text{сумма} \\ \text{доходов} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Сумма доходов,} \\ \text{освобожденных от} \\ \text{налогообложения} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Сумма доходов,} \\ \text{облагаемых} \\ \text{налогом по} \\ \text{ставкам} \\ 35\%, 30\% \text{ и } 9\% \end{array} \times 13\% \begin{array}{r} \text{Сумма} \\ \text{налоговых} \\ \text{вычетов} \end{array}$$

На практике может возникнуть ситуация, когда сумма налоговых вычетов в календарном году окажется больше полученных в этом же году доходов, облагаемых по ставке 13 процентов. Пунктом 3 ст. 210 Налогового кодекса РФ установлено, что в таких случаях налоговая база принимается равной нулю. На следующий календарный год "неиспользованные вычеты" не переносятся.

Исключение из этого правила - имущественный налоговый вычет на суммы, израсходованные на приобретение жилья или новое строительство. Если данный вычет не может быть полностью использован в текущем налоговом периоде, то согласно пп. 2 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса РФ его остаток переносится на последующие налоговые периоды до полного использования.

Общая сумма налога, которую налогоплательщик должен уплатить по итогам налогового периода (календарного года), определяется как суммы, исчисленные по разным налоговым ставкам применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата фактического получения которых относится к отчетному календарному году.

Таким образом, общая сумма налога за календарный год исчисляется по формуле:

Общая сумма	=	сумма	сумма	сумма	сумма
налога за		налога по	налога по	налога по	налога по
календарный год		ставке 13%	ставке 35%	ставке 30%	ставке 9%

Сумма налога рассчитывается в полных рублях. Сумма налога менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

Налоговый кодекс РФ предусматривает, что налог на доходы физических лиц перечисляется в бюджет в особом порядке.

В большинстве случаев налог в бюджет перечисляют не сами налогоплательщики, а налоговые агенты.

В отношении налога на доходы физических лиц налоговыми агентами признаются (ст. 226 Налогового кодекса РФ):

- российские организации;
- коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации;
- индивидуальные предприниматели;
- постоянные представительства в России иностранных организаций;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

Это означает, что каждый раз, когда организация или индивидуальный предприниматель (из перечисленных выше) выплачивают физическим лицам доход, эта организация или индивидуальный предприниматель выступают в роли налогового агента. То есть он обязан исчислить налог, удержать его из доходов налогоплательщика - физического лица и перечислить удержанную сумму налога в бюджет.

Из приведенного выше правила есть исключения. В п. 2 ст. 226 Налогового кодекса РФ записано, что источник выплаты дохода в некоторых случаях не несет функций налогового агента.

Так, самостоятельно уплачивают налог на доходы физических лиц:

- индивидуальные предприниматели - по доходам от предпринимательской деятельности;
- частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой в соответствии с действующим законодательством, - по доходам, полученным от частной практики.

Кроме того, самостоятельно должны заплатить налог физические лица, получающие, в частности, следующие доходы:

- по договорам гражданско-правового характера, заключенным с другим физическим лицом, которое не является налоговым агентом (например, к таким договорам относятся договоры найма и аренды имущества у другого физического лица);
- от источников за пределами Российской Федерации;
- от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности;
- в виде выигрышей, выплачиваемых организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов).

Кроме того, обязанность самостоятельно заплатить налог возлагается на тех физических лиц, при выплате доходов которым налоговый агент не имел возможности удержать НДФЛ (например, при выдаче доходов в натуральной форме).

Указанные выше налогоплательщики, самостоятельно уплачивающие налог, обязаны по окончании года представить в налоговую инспекцию по месту своего жительства налоговую декларацию. Налоговый кодекс РФ устанавливает четкие правила исчисления, удержания и перечисления НДФЛ налоговыми агентами:

1. Налог по ставке 13 процентов исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, облагаемым по этой ставке.

2. Налог по ставкам 35, 30 и 9 процентов исчисляется отдельно по каждой сумме дохода, начисленной налогоплательщику.

3. Налог исчисляется без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и соответственно без учета исчисленного и удержанного с этих доходов налога.

4. Удержание исчисленного налога налоговый агент может производить только из фактически выплачиваемых налогоплательщику денежных сумм (перечисляемых на его счет или счета третьих лиц по его поручению). При этом сумма удержания не может превышать 50 процентов суммы выплаты.

5. Если у налогового агента нет возможности удержать налог из доходов налогоплательщика (например, при выдаче доходов в натуральной форме либо когда заранее известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма исчисленного налога, превысит 12 месяцев), он обязан письменно сообщить об этом в свою налоговую инспекцию. Такое сообщение необходимо направить в течение месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств. Уплата налога за счет собственных средств налогового агента не допускается.

6. Излишне удержанные суммы налога возвращаются налоговым агентом налогоплательщику по его письменному заявлению.

7. Не удержанные (удержанные не полностью) налоговыми агентами налоги взыскиваются ими с физических лиц до полного погашения задолженности.

Сроки для перечисления налоговым агентом НДФЛ в бюджет установлены в п. 6 ст. 226 Налогового кодекса РФ:

Вид дохода	Дата перечисления налога в бюджет
Выплата заработной платы (деньги на зарплату получены по чеку в банке)	День получения наличных денег в банке
Выплата заработной платы (сумма заработной платы перечисляется на банковский счет работника или по его поручению на счета третьих лиц)	День перечисления денег со счета налогового агента
Выплата заработной платы из выручки налогового агента	День, следующий за днем выплаты заработной платы
Выплата других видов доходов в денежной форме	День, следующий за днем выплаты дохода
Выдача дохода в натуральной форме	День, следующий за днем фактического удержания исчисленной суммы налога
Предоставление дохода в виде материальной выгоды	День, следующий за днем фактического удержания исчисленной суммы налога

В соответствии со ст. 11 Налогового кодекса РФ индивидуальный предприниматель - это физическое лицо, зарегистрированное в установленном порядке и занимающееся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, а также нотариусы, частные охранники и детективы. К числу частнопрактикующих лиц относятся еще и адвокаты, занимающиеся своей деятельностью в форме адвокатского кабинета.

Следует иметь в виду, что тот, кто занимается предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, но не зарегистрировавшийся в обход закона в качестве индивидуального предпринимателя, при исполнении возложенных на них Налоговым кодексом РФ обязанностей не вправе ссылаться на то, что они индивидуальные предприниматели.

Исчисление и уплата налогов на доходы физических лиц возложены:

- на физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, - по суммам доходов, полученным от осуществления такой деятельности;

- на частных нотариусов и других лиц, занимающихся частной практикой, - по суммам доходов, полученных от такой деятельности.

Указанные налогоплательщики, руководствуясь ст. 225 Налогового кодекса РФ (см. комментарий к ней), самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате.

Объектом налогообложения в предпринимательской деятельности и частной практике являются доходы, полученные от этой деятельности как в денежной, так и в натуральной формах, или же возникшее у налогоплательщика право распоряжаться ими.

Следует помнить, что в соответствии со ст. 210 Налогового кодекса РФ если из дохода налогоплательщика по его собственному распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, то такие удержания налоговую базу не уменьшают. Впрочем, как и понесенные физическим лицом убытки прошлых лет.

Дата фактического получения дохода от предпринимательской деятельности и частной практики определяется как день:

- выплаты такого дохода налогоплательщику, в том числе перечисление такого дохода на его банковские счета, либо по его поручению на счета третьих лиц - при получении доходов в денежной форме;

- передачи налогоплательщику доходов в натуральной форме - при получении доходов в натуральной форме.

Указанные плательщики обязаны предоставить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Если у указанных налогоплательщиков в течение года появятся доходы, полученные от осуществления предпринимательской деятельности или частной практики, то они обязаны представить налоговую декларацию, указав сумму предполагаемого дохода от этой деятельности в текущем налоговом периоде. Сделать это необходимо в течение пяти дней по истечении месяца со дня получения таких доходов.

Исчислением суммы авансовых платежей на основании поданной налоговой декларации и прилагаемых к ней документов занимается налоговый орган. Он же рассчитывает сумму авансовых платежей на текущий налоговый период, опираясь на сумму предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или же на сумму фактически полученного дохода от указанных видов деятельности за предыдущий налоговый период с учетом налоговых вычетов, предусмотренных ст. ст. 218 и 221 Налогового кодекса РФ.

Следует помнить, что если в налоговом периоде доход увеличился или же, наоборот, уменьшился более чем на 50 процентов, то налогоплательщик обязан представить новую налоговую декларацию, указав суммы предполагаемого дохода от своей деятельности на текущий год. В этом случае налоговый орган не позднее пяти дней с момента получения декларации должен произвести перерасчет сумм авансовых платежей на текущий год по не наступившим срокам уплаты.

Граждане, зарегистрированные как индивидуальные предприниматели, а также лица, получающие доходы от частной практики, - нотариусы, адвокаты и частные охранники, должны декларировать свои доходы в налоговой инспекции. Предприниматели уплачивают налог на доходы физических лиц с суммы полученных ими доходов, уменьшенной на величину понесенных расходов и налоговых вычетов.

Исключение составляют лишь предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения или уплачивающие единый налог на вмененный доход. Плательщиками налога на доходы физических лиц они не являются, поэтому сдавать декларацию по форме 3-НДФЛ им не нужно.

Обратите внимание на такие важные моменты:

1. Все полученные предпринимателем доходы нужно указывать в декларации без налога на добавленную стоимость (если предприниматель является плательщиком НДС).

2. Чтобы рассчитать налог, в декларации необходимо показать и понесенные в течение года расходы. Доходы, полученные в течение года, можно уменьшить только на те расходы, которые подтверждены документами. При этом в расходы можно включать только те суммы, которые были оплачены. Поэтому к накладной или счету-фактуре всегда должен прикладываться документ, подтверждающий оплату, - платежное поручение, кассовый чек, квитанция к приходному кассовому ордеру или бланк строгой отчетности.

По общему правилу подлинники документов или их копии нужно приложить к декларации. Правда, в большинстве случаев это будет весьма внушительная по размерам папка, а то и не одна. Поэтому во многих налоговых инспекциях не требуют представлять сами документы, подтверждающие расходы, достаточно лишь составить их реестр. Таким образом, прежде чем подавать декларацию, предпринимателю лучше уточнить в своей инспекции, в какой форме представлять документы, подтверждающие расходы.

3. Если предприниматель является плательщиком НДС, то все расходы нужно показывать без "входного" налога, поскольку эти суммы должны быть приняты к вычету при исчислении налога на добавленную стоимость. Если же предприниматель освобожден от НДС, то входной налог надо было включать в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг).

4. Даже если предприниматель не получал в отчетном году никаких других доходов, кроме как от предпринимательской деятельности, он (при выполнении необходимых для этого условий) имеет право на стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты. О том, как их получить и какие документы для этого оформить, читайте в соответствующих разделах книги.

Положения этой статьи применяются для исчисления налога с доходов следующих категорий налогоплательщиков:

физических лиц - с полученных ими вознаграждений от лиц, не являющихся налоговыми агентами, по договорам гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или аренды любого имущества, а также с сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего им на праве собственности;

физических лиц - налоговых резидентов Российской Федерации, получающих доходы от источников, находящихся за пределами России, - с сумм таких доходов;

физических лиц, получивших доходы, при выплате которых налоговые агенты не удержали налог, - с сумм таких доходов;

физических лиц, получивших выигрыши, которые им выплатили организаторы лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов), - исходя из сумм таких выигрышей.

Указанные налогоплательщики самостоятельно исчисляют сумму налога, подлежащего уплате в соответствующий бюджет, в порядке, установленном ст. 225 Налогового кодекса РФ.

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога определяется в полных рублях, то есть сумма налога менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

Налогоплательщик, исчисляя общую сумму налога, подлежащую уплате, должен учитывать сумму налога, удержанную налоговыми агентами при выплате ему соответствующего дохода. Следует иметь в виду, что понесенные физическим лицом убытки прошлых лет налоговую базу не уменьшают.

Налоговую декларацию необходимо предоставить в налоговые органы. Следует помнить, что общую сумму налога, исчисленную исходя из поданной налоговой декларации, необходимо уплатить по месту жительства налогоплательщика и не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Лица, получившие доходы, при выплате которых налоговые агенты не удержали налог, выплачивают налог равными долями в два платежа: первый - не позднее 30 дней с даты вручения налоговым органом уведомления об уплате налога, второй - не позднее 30 дней после первого срока уплаты.

Необходимо помнить, что, несмотря на то что в отношении доходов налогоплательщики самостоятельно исчисляют и уплачивают налог на доходы физических лиц, подавая декларацию в налоговые органы, организации и индивидуальные предприниматели обязаны:

- вести учет указанных доходов;
- представлять налоговым органам сведения о доходах, полученных физическими лицами;
- выдавать физическим лицам по их заявлению справки о полученных ими доходах.

2.7. Декларации по НДФЛ

Всех, кто сдает декларации по налогу на доходы физических лиц, можно разделить на две группы:

- те, кого сдавать декларацию обязывает Налоговый кодекс РФ;
- те, кто сдает декларацию по собственной инициативе, чтобы вернуть часть потраченных денег, реализовав свое право на налоговые вычеты.

На практике часто возникает вопрос: должен ли человек сдавать декларацию, если он в течение прошедшего года получал доходы не только по основному месту работы, но и по совместительству?

Ответ: нет, не должен. Даже если человек в течение года получал деньги от нескольких работодателей, подавать декларацию он не обязан. Дело в том, что каждый работодатель (фирма или индивидуальный предприниматель) должен как налоговый агент при выплате денег своему работнику удержать налог и перечислить его в бюджет. Другое дело, если человек работал по найму у частного лица, не зарегистрированного в качестве предпринимателя. В этом случае декларацию сдать придется.

Декларацию по налогу на доходы физических лиц должны сдавать:

- индивидуальные частные предприниматели, уплачивающие налог на доходы физических лиц (предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения или уплачивающие единый налог на вмененный доход, декларацию по налогу на доходы физических лиц сдавать не должны);

- частные нотариусы, адвокаты, детективы и другие лица, получавшие в течение отчетного года доходы от частной практики.

Кроме того, человек обязан сдать декларацию, если он в отчетном году:

- продавал свое имущество;
- получал доходы от сдачи своего имущества (например, квартиры или гаража) в аренду частному лицу, не зарегистрированному в качестве предпринимателя;
- работал по договору найма или иному гражданско-правовому договору, заключенному с человеком, который не является индивидуальным предпринимателем;
- получал доходы за границей и из-за границы;
- получал выигрыши в лотерею, на тотализаторе и в других основанных на риске играх (в том числе и в игровых автоматах);
- получал другие доходы, при выплате которых налог не был удержан.

Кто может подать декларацию, чтобы вернуть деньги,
реализовав свое право на налоговые вычеты

По собственной инициативе декларацию может сдать любой человек, который хочет вернуть часть потраченных за прошедший год денег, реализовав свое право на налоговые вычеты. Так, человек может сам подать декларацию в следующих случаях:

- если в течение года он платил за свое обучение или обучение своих детей, оплачивал медицинские услуги или покупал медикаменты либо тратил деньги на благотворительность (в этом случае человек может получить социальный налоговый вычет);

- если у него были расходы на новое строительство либо он купил жилой дом или квартиру (в этом случае человек может получить имущественный налоговый вычет, если соответствующий вычет ему в установленном порядке не предоставил работодатель);

- если в течение года человек получал вознаграждения по авторским договорам или договорам гражданско-правового характера (в этом случае можно получить профессиональный налоговый вычет, если такой вычет не был предоставлен при выплате дохода);

- если в течение прошедшего года стандартные налоговые вычеты по месту работы человеку не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем это предусмотрено законодательством.

Кроме того, любой человек может подать декларацию и в том случае, если, по его мнению, работодатель по каким-либо причинам неправильно удержал налог с его доходов. Налоговая инспекция обязана принять эту декларацию, и если окажется, что налог был удержан в большем размере, чем полагалось, излишне удержанные деньги налогоплательщику обязаны вернуть.

Декларацию о доходах нужно сдать в налоговую инспекцию по месту постоянного жительства не позднее 30 апреля по окончании налогового периода (например, декларацию за 2007 г. - не позднее 30 апреля 2008 г.). Вместе с декларацией нужно представить:

- документы, подтверждающие полученные доходы (справки от всех работодателей по форме 2-НДФЛ или другие подтверждающие документы);

- если налогоплательщик претендует на налоговые вычеты - заявление на получение этих вычетов и копии документов, подтверждающих расходы.

Предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой, сдают документы, подтверждающие их доходы и расходы, в особом порядке (подробнее об этом читайте в разделе "Декларирование доходов, полученных от предпринимательской деятельности").

Декларацию нужно заполнить на специальных бланках. Комплект этих бланков называется "Налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ)". Бланки можно бесплатно получить в своей налоговой инспекции, купить в книжном магазине или распечатать с компьютера. Форма декларации утверждена Приказом Минфина России от 23 декабря 2005 г. N 153н.

Заполненную декларацию можно сдать в инспекцию:

- лично;

- через уполномоченного представителя;

- по почте;

- в электронном виде.

Глава 3. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ (ЕСН)

Пунктом 1 ст. 235 Налогового кодекса РФ установлены две категории налогоплательщиков ЕСН (далее - налогоплательщики), а именно:

1) лица, производящие выплаты физическим лицам:

организации;

индивидуальные предприниматели;

физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

2) индивидуальные предприниматели, адвокаты.

Заметим, что в силу п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ в целях применения Налогового кодекса РФ под организациями понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (далее - российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации (далее - иностранные организации).

Под индивидуальными предпринимателями в целях применения Налогового кодекса РФ понимаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты в целях применения Налогового кодекса РФ, относятся к индивидуальным предпринимателям.

Обратите внимание: в целях исчисления и уплаты ЕСН члены крестьянского (фермерского) хозяйства приравниваются к индивидуальным предпринимателям.

В соответствии с п. 3 ст. 23 Федерального закона от 11 июня 2003 г. N 74-ФЗ "О крестьянском (фермерском) хозяйстве" (далее - Закон N 74-ФЗ) крестьянское (фермерское) хозяйство, созданное как юридическое лицо в соответствии с Законом РСФСР от 22 ноября 1990 г. N 348-1 "О крестьянском (фермерском) хозяйстве", вправе сохранить статус юридического лица на период до 1 января 2010 г.

На такие крестьянские (фермерские) хозяйства нормы Закона N 74-ФЗ, а также нормы иных нормативных правовых актов Российской Федерации, регулирующих деятельность крестьянских (фермерских) хозяйств, распространяются постольку, поскольку иное не вытекает из Федерального закона, иных нормативных правовых актов Российской Федерации или существа правоотношения.

Таким образом, члены крестьянских (фермерских) хозяйств являются плательщиками ЕСН в порядке, определенном для индивидуальных предпринимателей, вне зависимости от наличия у них статуса юридического лица.

Минфин России в Письме от 27 августа 2004 г. N 03-05-02-04/5 высказал аналогичную точку зрения: "...главы и члены крестьянских (фермерских) хозяйств признаются плательщиками единого социального налога в порядке, установленном для индивидуальных предпринимателей, независимо от организационно-правовой формы осуществления их деятельности".

Если налогоплательщик одновременно относится к нескольким категориям налогоплательщиков, указанным в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 235 Налогового кодекса РФ, он исчисляет и уплачивает налог по каждому основанию.

3.1. Объект налогообложения

Пунктом 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ установлено, что объектом налогообложения для организации и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

В п. 3 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога, доведенного в качестве Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. N 106 (далее - Обзор), судом указано, что выплаты в возмещение издержек, понесенных исполнителем при исполнении договора возмездного оказания услуг (подрядчиком при исполнении договора подряда), не подлежат обложению ЕСН, если эти издержки фактически понесены исполнителем (подрядчиком).

Заметим, что к аналогичным выводам Президиум ВАС РФ пришел в Постановлении от 18 августа 2005 г. N 1443/05: "...компенсация расходов исполнителей услуг по гражданско-правовым договорам, связанных с проездом к месту оказания услуг и проживанием, не относится к выплатам, перечисленным в п. п. 1 и 2 ст. 236 Налогового кодекса РФ... выплаты, направленные на компенсацию этих расходов, не признаются объектом обложения единым социальным налогом независимо от включения их в состав расходов при налогообложении прибыли".

Минфин России и налоговые органы придерживаются по этому вопросу противоположной позиции (см., например, Письмо ФНС России от 13 апреля 2005 г. N ГВ-6-05/294@, Письмо Минфина России от 17 марта 2005 г. N 03-05-02-03/15).

Таким образом, представляется, что позиция Президиума ВАС РФ относительно компенсации издержек лиц, возмездно оказывающих услуги, укрепит позицию налогоплательщика в налоговых спорах по данному вопросу.

Заметим, что в данном Обзоре Президиум ВАС РФ высказался по еще одному широко обсуждаемому вопросу. В п. 2 Обзора Президиум ВАС РФ указал, что выплаты, осуществляемые на основании п. 2 ст. 64 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" в пользу членов совета директоров акционерного общества, являются объектом обложения единым социальным налогом.

Налогоплательщику следует обратить внимание, что Минфин России придерживался по данному вопросу противоположной позиции. Так, в Письме Минфина России от 27 октября 2005 г. N 03-03-04/1/312 указано: "...вознаграждение членам совета директоров за управленческие функции не может являться предметом трудового договора между организацией и членами, так как совет директоров является вышестоящей инстанцией по отношению к генеральному директору организации. Как правило, вознаграждение членам совета директоров выплачивается по решению учредителей, участников или основных акционеров, которые их и назначают. Поэтому такое вознаграждение не является оплатой труда.

Таким образом, вознаграждения членам совета директоров не признаются объектом налогообложения единым социальным налогом и страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование, в случае если у организации такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций (на основании п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ)".

Объектом налогообложения ЕСН для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является

выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые налогоплательщиками в пользу физических лиц.

Обратите внимание: не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав).

Например, если организация, заключившая с физическим лицом, не являющимся сотрудником организации, договор аренды транспортного средства без экипажа, не должна облагать суммы выплат по данному договору ЕСН, так как такие выплаты связаны с передачей в пользование имущества, а не с выполнением работ, оказанием услуг по трудовым или гражданско-правовым договорам. Такая позиция высказана в Письме Управления ФНС России по г. Москве от 11 марта 2005 г. N 21-18/72.

Например, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 23 января 2006 г. N Ф04-9813/2005(18913-А27-25) суд указал, что к организации переходит право собственности на документацию, содержащую научно-техническую информацию. Принимая во внимание положение абз. 3 п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, суд считает, что выплаты были произведены в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности на имущество, в силу чего данные выплаты не относятся к объектам налогообложения ЕСН.

Поправки уточнили норму о том, что считать объектом налогообложения ЕСН у крестьянских (фермерских) хозяйств. Напомним: согласно п. 2 ст. 236 Налогового кодекса РФ для расчета соцналога из дохода налогоплательщиков - членов крестьянского (фермерского) хозяйства (включая главу крестьянского (фермерского) хозяйства) исключаются фактически произведенные указанным хозяйством расходы, связанные с развитием крестьянского (фермерского) хозяйства.

А согласно п. 2 ст. 11 части первой Налогового кодекса РФ к индивидуальным предпринимателям относятся только главы крестьянских (фермерских) хозяйств, а не все их члены.

То есть согласно ст. 236 Налогового кодекса РФ объект налогообложения возникает только у глав крестьянских (фермерских) хозяйств.

Пунктом 2 ст. 236 Налогового кодекса РФ установлено, что объектом налогообложения для индивидуальных предпринимателей и адвокатов, не производящих выплаты физическим лицам, признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Для налогоплательщиков - членов крестьянского (фермерского) хозяйства (включая главу крестьянского (фермерского) хозяйства) из дохода исключаются фактически произведенные указанным хозяйством расходы, связанные с развитием крестьянского (фермерского) хозяйства.

Пунктом 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ установлено, что выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если:

у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде;

у налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей или физических лиц такие выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Формулировка п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ не предоставляет налогоплательщику права выбора, по какому налогу (единому социальному налогу или налогу на прибыль) уменьшать налоговую базу на сумму соответствующих выплат.

Такой вывод был сделан в п. 3 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога, доведенного в качестве Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. N 106.

Проанализируем эту позицию более подробно.

Итак, Президиум ВАС РФ указал, что арбитражным судам при рассмотрении дел, касающихся правильности определения налоговой базы по единому социальному налогу, необходимо иметь в виду, что п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ не предоставляет налогоплательщику права выбора, по какому налогу (единому социальному налогу или налогу на прибыль) уменьшать налоговую базу на сумму соответствующих выплат.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с требованием о признании недействительным решения налогового органа о доначислении ЕСН.

В налоговом периоде общество при выполнении работ, обусловленных трудовым договором, выплачивало своим работникам премии за производственные результаты.

Данные выплаты согласно п. 2 ст. 255 Налогового кодекса РФ отнесены к расходам на оплату труда, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Налогоплательщик вместо уменьшения на эти расходы налоговой базы по налогу на прибыль уменьшил на их сумму налоговую базу по ЕСН, полагая, что п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ предоставляет ему право такого выбора.

Заметим, что до выхода данного Обзора Минфин и налоговые органы указывали на недопустимость применения положений п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ "по желанию" налогоплательщика, под действие п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ подпадают исключительно те выплаты, которые перечислены в ст. 270 Налогового кодекса РФ. Такая позиция нашла свое отражение, например, в Письме Управления МНС России по г. Москве от 18 марта 2004 г. N 28-11/17682.

Теперь такая позиция подкреплена мнением ВАС РФ.

Таким образом, учитывая позицию ВАС РФ, Минфина России и налоговых органов, налогоплательщик не имеет права выбора, по какому налогу (ЕСН или налогу на прибыль) уменьшать налоговую базу на сумму соответствующих выплат.

3.2. Налоговая база

Пунктом 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговая база для организации и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 Налогового кодекса РФ) вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица - работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в пп. 7 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Налоговая база для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, определяется как сумма выплат и вознаграждений, предусмотренных п. 2 ст. 236 Налогового кодекса РФ, за налоговый период в пользу физических лиц.

Пунктом 2 ст. 237 Налогового кодекса РФ установлено, что организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями, производящие выплаты физическим лицам, определяют налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Пунктом 3 ст. 237 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговая база для индивидуальных предпринимателей и адвокатов определяется как сумма доходов, полученных такими налогоплательщиками за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения данной группой налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль соответствующими статьями гл. 25 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 4 ст. 237 Налогового кодекса РФ при расчете налоговой базы выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) учитываются как стоимость этих товаров (работ, услуг) на день их выплаты, исчисленная исходя из их рыночных цен (тарифов), а при государственном регулировании цен (тарифов) на эти товары (работы, услуги) - исходя из государственных регулируемых розничных цен.

При этом в стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, а для подакцизных товаров и соответствующая сумма акцизов.

Пунктом 5 ст. 237 Налогового кодекса РФ установлено, что сумма вознаграждения, учитываемая при определении налоговой базы в части, касающейся авторского договора, определяется в соответствии со ст. 210 Налогового кодекса РФ с учетом расходов, предусмотренных п. 3 ст. 221 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению Государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам (пп. 1 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Пособия в Российской Федерации являются одной из форм социальной помощи и определяются как регулярные или единовременные выплаты из средств социального страхования или средств бюджетов всех уровней.

Налогоплательщику в целях применения пп. 1 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ необходимо учитывать, что не подлежат налогообложению ЕСН только государственные пособия, которые выплачиваются на основании и в соответствии с:

- законодательством Российской Федерации;
- законодательными актами субъектов Российской Федерации;
- решениями представительных органов местного самоуправления.

Таким образом, нельзя, например, применять положения пп. 1 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ к денежным выплатам, установленным локальными актами налогоплательщика, даже если такие выплаты являются "дополнительными" по отношению к установленным в соответствии с законодательством.

К пособиям, на которые распространяются положения пп. 1 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, например, относятся суммы страхового обеспечения, установленные п. 2 ст. 8 Федерального закона от 16 июля 1999 г. N 165-ФЗ "Об основах обязательного социального страхования", а именно:

- 1) оплата медицинскому учреждению расходов, связанных с предоставлением застрахованному лицу необходимой медицинской помощи;
- 2) пенсия по старости;
- 3) пенсия по инвалидности;
- 4) пенсия по случаю потери кормильца;
- 5) пособие по временной нетрудоспособности;
- 6) пособие в связи с трудовым увечьем и профессиональным заболеванием;
- 7) пособие по беременности и родам;
- 8) ежемесячное пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет;
- 9) пособие по безработице;
- 10) единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- 11) единовременное пособие при рождении ребенка;
- 12) пособие на санаторно-курортное лечение;
- 13) социальное пособие на погребение;
- 14) оплата путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление работников и членов их семей.

А также не подлежат налогообложению все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с:

- возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;
- оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
- оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;
- увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск;
- возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;
- трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;
- выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов) (пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание: из изложенного в пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ перечня наибольшее внимание стоит уделить положениям абз. 10 пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, согласно которому не подлежат обложению ЕСН все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат, связанных с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей.

Здесь налогоплательщику следует обратить внимание на позицию Президиума ВАС РФ по квалификации компенсационных выплат.

В п. 4 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога, доведенного в качестве Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. N 106, сделан вывод, что компенсационные выплаты, являющиеся в соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации элементами оплаты

труда, учитываются при определении налоговой базы по единому социальному налогу. Не подлежат обложению единым социальным налогом на основании абз. 10 пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ выплаты в возмещение физическим лицам затрат, связанных с исполнением ими трудовых обязанностей.

Предметом судебного спора явились положения абз. 10 пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, согласно которому не подлежат обложению ЕСН все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат, связанных с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей.

Президиум ВАС РФ разграничил компенсационные выплаты на две категории:

компенсации, являющиеся элементами оплаты труда;

компенсации, не являющиеся элементами оплаты труда и производимые работнику в качестве компенсации его затрат, связанных с выполнением трудовых обязанностей.

Президиум ВАС РФ указал, что на первую категорию не распространяются положения абз. 10 пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ.

Исходя из сформулированной Президиумом ВАС РФ позиции к первой категории относятся выплаты, установленные гл. 21 Трудового кодекса, а именно:

оплата труда в особых условиях (ст. 146 Трудового кодекса);

оплата труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда (ст. 147 Трудового кодекса);

оплата труда на работах в местностях с особыми климатическими условиями (ст. 148 Трудового кодекса);

оплата труда в других случаях выполнения работы в условиях, отклоняющихся от нормальных (ст. 149 Трудового кодекса) и др.

Например, в Письме Минфина России от 25 октября 2005 г. указано: "...статьей 147 Трудового кодекса оплата труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, устанавливается в повышенном размере по сравнению с тарифными ставками (окладами), установленными для различных видов работ с нормальными условиями труда, но не ниже размеров, установленных законами и иными нормативными правовыми актами.

При этом ни Трудовой кодекс, ни иные нормативные правовые акты Российской Федерации не рассматривают оплату труда в части превышения тарифных ставок (окладов) в качестве компенсационной выплаты.

Из вышеизложенного следует, что доплаты к заработной плате работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, не могут рассматриваться в качестве компенсаций в смысле ст. 164 Трудового кодекса, а повышают размер оплаты труда работников, занятых на работах с вредными условиями труда, как это предусмотрено ст. 147 Трудового кодекса.

Соответственно к таким доплатам не применяется пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, и они подлежат налогообложению единым социальным налогом в установленном порядке".

Ко второй категории относятся компенсации, понятие которых сформулировано в ст. 164 Трудового кодекса, а именно:

"Компенсации - денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей".

Статьей 165 Трудового кодекса установлены случаи предоставления гарантий и компенсаций (помимо общих гарантий и компенсаций, предусмотренных Трудовым кодексом), а именно:

при направлении в служебные командировки;

при переезде на работу в другую местность;

при исполнении государственных или общественных обязанностей;

при совмещении работы с обучением;

при вынужденном прекращении работы не по вине работника;

при предоставлении ежегодного оплачиваемого отпуска;

в некоторых случаях прекращения трудового договора;

в связи с задержкой по вине работодателя выдачи трудовой книжки при увольнении работника;

в других случаях, предусмотренных настоящим Кодексом и иными федеральными законами.

Таким образом, исходя из сформулированной Президиумом ВАС РФ позиции только на вторую категорию выплат распространяются положения абз. 10 пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ.

Не облагается ЕСН компенсация расходов физического лица, связанных с выполнением услуг по договорам гражданско-правового характера. Напомним: согласно ст. ст. 709 и 783

Гражданского кодекса РФ в оплату услуг по договору включается не только вознаграждение, но и компенсация затрат исполнителя.

Надо сказать, что и сейчас представители главного финансового ведомства и арбитражные суды придерживаются той точки зрения, что указанные компенсации расходов не облагаются соцналогом (см. например, Письмо Минфина России от 14 июля 2006 г. N 03-05-02-04/189, Информационное письмо ВАС РФ от 14 марта 2006 г. N 106, Постановление Президиума ВАС РФ от 18 августа 2005 г. N 1443/05).

Налогоплательщику также следует обратить внимание на еще одно Постановление ВАС РФ. Так, в апреле 2005 г. Президиум ВАС РФ принял Постановление от 26 апреля 2005 г. N 14324/04, в котором указал, что с суммы суточных, превышающих утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 8 февраля 2002 г. N 93 "Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией" (далее - Постановление N 93), не нужно уплачивать взносы в ПФР.

Если налогоплательщик применяет общий режим налогообложения, то ЕСН и взносы в ПФР с суточных, превышающих установленные Постановлением N 93, он не уплачивает в силу п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ, который гласит, что ЕСН и соответственно взносы в ПФР не начисляются на выплаты, не уменьшающие налог на прибыль. А вот с налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы, ситуация другая - они налог на прибыль не платят, и с точки зрения Минфина России и налоговых органов с суточных, превышающих установленные Постановлением N 93, нужно платить взносы в ПФР.

В Письме Минфина России от 24 февраля 2005 г. N 03-05-02-04/37 указано, что "суточные, выплачиваемые организацией, применяющей упрощенную систему налогообложения, сверх норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, подлежат обложению страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование в общеустановленном порядке".

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 26 апреля 2005 г. N 14324/04 не согласился с подобным подходом и пришел к выводу, что в целях исчисления единого социального налога это Постановление N 93 не может быть применено, поскольку оно принято в соответствии с пп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ и предусматривает нормы суточных, применяемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Согласно пп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ в состав расходов по налогу на прибыль включаются суточные в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации.

В то же время в силу пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению единым социальным налогом суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Однако в тех случаях, когда законодатель определяет применение нормативов, предусмотренных для целей исчисления одного налога, к другому налогу, он использует такой прием юридической техники, как прямая отсылка к положениям, относящимся к соответствующему налогу. В ст. 238 Налогового кодекса РФ такая отсылка к нормам гл. 25 Налогового кодекса РФ отсутствует.

Суд также посчитал, что в данной ситуации невозможно и применение налогового законодательства по аналогии, поскольку это противоречило бы положениям ст. 3 Налогового кодекса РФ, согласно которым акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Абзацем 11 пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ определено, что при оплате налогоплательщиком расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые 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, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен национальной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым физическим лицам, находящимся во властном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании.

В соответствии со ст. 394 Трудового кодекса РФ суд своим решением обязал организацию выплатить восстановленному на прежнем месте работы работнику средний заработок за все время вынужденного прогула. В этой же статье сказано, что выплачиваемый средний заработок за время вынужденного прогула является компенсацией.

Облагается ли выплаченная работнику сумма за все время вынужденного прогула единым социальным налогом?

Ответ на данный вопрос был дан в Письме Минфина России от 27 октября 2005 г. N 03-05-01-04/340. Финансовое ведомство указало, что сумма денежных средств в размере заработной платы за все время вынужденного прогула, взысканная по решению суда с организации-работодателя в пользу ее работника, подлежит налогообложению единым социальным налогом в общеустановленном порядке.

В п. 5 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога, доведенного в качестве Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. N 106, был также сделан весьма интересный вывод, позволяющий разграничить облагаемые и не облагаемые ЕСН выплаты работодателя на обучение работника.

Суть проблемы состоит в следующем. Абзацем 7 пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ установлено, что не подлежат обложению единым социальным налогом суммы, являющиеся возмещением расходов на повышение профессионального уровня работников. В то же время абз. 2 п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ установлено, что оплата работодателем обучения в интересах работника подлежит налогообложению ЕСН.

Президиум ВАС РФ в п. 5 Обзора пришел к выводу, что выплаты, производимые работодателем на обучение работников, не подлежат обложению единым социальным налогом в случае, если обучение осуществляется по инициативе работодателя в целях более эффективного выполнения работником трудовой функции.

Таким образом, ключевым критерием включения (или невключения) в налоговую базу по ЕСН оплаты работодателем обучения работника следует считать, в чьих интересах работник проходит обучение - в своих или в интересах работодателя.

Заметим, что аналогичная позиция многократно высказывалась и официальными органами. Например, в Письме Минфина России от 2 августа 2005 г. N 03-03-04/2/35 применительно к оплате обучения директора, имеющего высшее экономическое образование, по программе профессиональной переподготовки MBA - "Топ-Менеджер" с присвоением дополнительной квалификации "Мастер делового администрирования" был сделан вывод, что оплата организацией указанной профессиональной подготовки специалиста не облагается единым социальным налогом.

Суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком:

физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;

членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи (пп. 3 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание: Налоговый кодекс РФ не содержит ответа на вопрос, кого именно следует считать членами семьи. Следовательно, согласно п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ необходимо руководствоваться нормами, заложенными в Семейном кодексе Российской Федерации. К членам семьи в соответствии со ст. 2 Семейного кодекса Российской Федерации относятся супруги, родители и дети (усыновители и усыновленные).

Налоговый кодекс РФ не устанавливает ограничение на сумму материальной помощи, оказываемой по основаниям, приведенным в пп. 3 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ.

Суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками - финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями - в пределах размеров, установленных законодательством Российской Федерации (пп. 4 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации - в течение пяти лет начиная с года регистрации хозяйства (пп. 5 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание: данное положение применяется в отношении доходов тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, которые ранее не пользовались такой нормой.

Доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов

Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла (пп. 6 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством Российской Федерации; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей (пп. 7 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Заметим, что перечень видов страхования, приведенный в пп. 7 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, является закрытым. Оплата страховых взносов, произведенная по иным видам добровольного личного страхования работников, облагается ЕСН в общем порядке. Такой же точки зрения придерживаются и сотрудники Минфина России (пример - Письмо от 16 мая 2005 г. N 03-05-02-04/98).

Кроме этого, хотелось бы обратить внимание налогоплательщиков, что положения пп. 7 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ недопустимо использовать как инструмент для невключения в налоговую базу по ЕСН сумм оплаты труда.

Скажем, в ходе выездной налоговой проверки налоговый орган установил факт невключения в налоговую базу по ЕСН компенсации своим работникам стоимости диетического питания, и судьи поддержали чиновников (Постановление ФАС Уральского округа от 3 августа 2005 г. N Ф09-3278/05-С2).

Стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с действующим законодательством, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами (пп. 9 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

В Письме Минфина России от 19 августа 2005 г. N 03-05-02-04/159 сделано два важных вывода, в отношении применения пп. 9 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ.

Вывод 1.

Статьей 325 Трудового кодекса и ст. 33 Закона РФ от 19 февраля 1993 г. N 4520-1 "О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях" установлено, что лица, работающие в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, имеют право на оплачиваемый один раз в два года за счет работодателя проезд к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно любым видом транспорта (за исключением такси), а также на оплату стоимости провоза багажа весом до 30 килограммов.

Указанными законодательными актами Российской Федерации устанавливается порядок оплаты проезда к месту использования отпуска только на территории Российской Федерации. При этом законодательством не предусмотрен порядок оплаты проезда при использовании отпуска за границей Российской Федерации.

Таким образом, в соответствии с вышеназванными законодательными актами Российской Федерации не подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом стоимость проезда к месту использования отпуска и обратно только в пределах территории Российской Федерации на основании проездных билетов и квитанции по оплате расходов, оплачиваемых работодателем один раз в два года.

Следовательно, оплата проезда к месту отдыха за пределами Российской Федерации не подпадает под действие пп. 9 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ.

Вывод 2.

В соответствии с п. 7 ст. 255 Налогового кодекса РФ к расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли организаций относятся фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном действующим законодательством, - для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов, и в порядке, предусмотренном работодателем, - для иных организаций.

Таким образом, в составе расходов на оплату труда учитываются расходы по проезду работника к месту использования отпуска только в той их части, которая приходится на территорию Российской Федерации.

Согласно ст. 9 Закона РФ от 1 апреля 1993 г. N 4730-1 "О Государственной границе Российской Федерации" под пунктом пропуска через Государственную границу понимается

территория в пределах железнодорожного, автомобильного вокзала, станции, морского, речного порта, аэропорта, аэродрома, открытого для международных сообщений (международных полетов), а также иное, специально оборудованное место, где осуществляются пограничный, а при необходимости и другие виды контроля и пропуск через Государственную границу лиц, транспортных средств, грузов, товаров и животных.

Как следует из вышеприведенной нормы, работник, направляющийся на отдых в иностранное государство воздушным транспортом, пересекает пункт пропуска через Государственную границу Российской Федерации в здании аэропорта, открытого для международных сообщений (международных полетов).

Учитывая изложенное, в целях реализации п. 7 ст. 255 Налогового кодекса РФ налогоплательщик отражает в составе расходов на оплату труда документально подтвержденные проездными документами расходы по проезду до аэропорта, в котором он осуществляет вылет к месту своего отдыха, расположенного за пределами Российской Федерации.

Эта же стоимость проезда не облагается единым социальным налогом.

Если налогоплательщик оплатил работнику стоимость проезда к месту проведения отпуска и обратно за пределами Российской Федерации, то данные выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль и в соответствии с п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ не будут облагаться единым социальным налогом.

Кроме этого, следует обратить внимание на еще один спорный момент. Зачастую у организации возникает необходимость оплаты дополнительных расходов, связанных с проездом работников (расходов по бронированию проездных документов и услуг по оформлению проездных документов и т.д.)

По мнению Минфина России, высказанному им в Письмах от 18 февраля 2005 г. N 03-05-02-04/30, от 31 января 2005 г. N 03-05-02-04/16, оплата таких расходов не включается в состав выплат, не подлежащих обложению ЕСН на основании пп. 9 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, и подлежит обложению ЕСН.

В то же время в арбитражной практике высказывается по данному вопросу противоположная позиция (пример - Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23 января 2006 г. N Ф04-9782/2005(18849-А75-25).

Суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента Российской Федерации, кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Федерации, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта Российской Федерации, предусмотренном Конституцией, Уставом субъекта Российской Федерации и избираемом непосредственно гражданами, кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования, кандидатов на должность главы муниципального образования, на иную должность, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений, избирательных фондов региональных отделений политических партий, не являющихся избирательными объединениями, из средств фондов референдума инициативной группы по проведению референдума Российской Федерации, референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума, инициативной агитационной группы референдума Российской Федерации, иных групп участников референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума (пп. 10 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании (пп. 11 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Так, в Письме Минфина России от 28 сентября 2004 г. N 03-05-02-04/24 на вопрос ФГП ведомственной охраны МЧС России об обложении ЕСН стоимости форменной одежды, выдаваемой работникам ведомственной охраны, указано, что ст. 6 Федерального закона от 14 апреля 1999 г. N 77-ФЗ "О ведомственной охране" установлено, что работники ведомственной охраны исполняют должностные обязанности в форменной одежде при наличии служебных удостоверений и жетонов, образцы которых разрабатываются и утверждаются федеральными органами исполнительной власти, имеющими право на создание ведомственной охраны.

Следовательно, стоимость форменной одежды, выдаваемой работникам ведомственной охраны, не облагается ЕСН.

Стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников (пп. 12 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Например, студентам, обучающимся по заочной форме в государственных аккредитованных вузах, один раз в учебном году работодатель оплачивает проезд к местонахождению вуза и обратно, если они направляются туда для выполнения лабораторных работ, сдачи зачетов и экзаменов, а также для сдачи государственных экзаменов, подготовки и защиты дипломного проекта (работы). Такое положение закреплено в п. 3 ст. 17 Федерального закона от 22 августа 1996 г. N 125-ФЗ "О высшем и послевузовском профессиональном образовании".

Суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3000 руб. на одно физическое лицо за налоговый период (пп. 15 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание: в налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации), помимо выплат, указанных в п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским договорам.

3.3. Налоговые льготы

В соответствии с п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ от уплаты ЕСН освобождаются:

Организации любых организационно-правовых форм - с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 000 руб. на каждое физическое лицо, являющегося инвалидом I, II или III группы (пп. 1 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ).

Поправки, внесенные Федеральным законом N 216-ФЗ в пп. 1 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ, распространяют действие льготы на налогоплательщиков-работодателей, указанных в пп. 1 п. 1 ст. 235 настоящего Налогового кодекса РФ. К их числу относятся индивидуальные предприниматели и физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями.

В соответствии со ст. 239 Налогового кодекса РФ не начисляется единый социальный налог на суммы до 100 000 руб., выплачиваемые работникам, являющимся инвалидами I, II и III групп. Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" не предусмотрено аналогичной льготы по выплатам инвалидам.

Согласно п. 2 ст. 243 Налогового кодекса РФ сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Каким образом в данном случае исчислять суммы ЕСН с учетом применения налоговых льгот по работникам, являющимся инвалидами I, II и III групп?

Ответ на данный вопрос был сформулирован в Письме Минфина России от 14 мая 2005 г. N 03-05-02-04/96.

Финансовое ведомство указало, что в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 243 Налогового кодекса РФ сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации". При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Минфин России сослался на Решения ВАС РФ от 8 октября 2003 г. по делу N 7307/03 и от 4 июня 2004 г. по делу N 4091/04, в которых указано, что на основании систематического толкования ст. ст. 237, 239, 241 и 243 Налогового кодекса РФ определена последовательность исчисления единого социального налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет.

Вначале исчисляется сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, без учета льгот; далее из этой суммы вычитается сумма начисленных за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование; из полученной суммы вычитается сумма налога, льготируемая в соответствии со ст. 239 Налогового кодекса РФ (при этом льготы, предусмотренные ст. 239 Налогового кодекса РФ, не распространяются на страховые взносы на обязательное пенсионное страхование); оставшаяся сумма подлежит уплате в федеральный бюджет.

Общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, их региональные и местные отделения.

Организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50 процентов, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25 процентов.

Учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов (пп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание: данные категории налогоплательщиков освобождаются от ЕСН - с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 000 руб. в течение налогового периода на каждое физическое лицо.

Кроме этого, льгота не распространяется на налогоплательщиков, занимающихся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов.

В п. 7 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога, доведенного в качестве Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. N 106, суд пришел к выводу, что применение юридическим лицом - налогоплательщиком льготы по единому социальному налогу, установленной абз. 4 пп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ, возможно при его соответствии трем требованиям:

юридическое лицо создано в форме учреждения;

создание осуществлено для достижения социальных целей или для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

единственным собственником имущества является общественная организация инвалидов.

Индивидуальные предприниматели, адвокаты, являющиеся инвалидами I, II или III групп, в части доходов от их предпринимательской деятельности и иной профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 000 руб. в течение налогового периода (пп. 3 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание: налогоплательщику следует обратить внимание, что льготы, установленные ст. 239 Налогового кодекса РФ, не применяются в отношении страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, так как это не предусмотрено Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации".

Такая позиция, например, отражена в Письме Управления ФНС России по г. Москве от 14 мая 2005 г. N 21-11/34174.

3.4. Налоговый и отчетный периоды

В соответствии со ст. 240 Налогового кодекса РФ налоговым периодом по ЕСН признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Напомним, что в соответствии со ст. 55 Налогового кодекса РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. При этом налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Согласно действующей редакции п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ авансовые платежи уплачиваются "в течение отчетного периода". Исходя из этой формулировки формально можно сделать вывод, что в IV квартале перечислять авансовые платежи по ЕСН не нужно. Ведь отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. И последний квартал не относится ни к одному из перечисленных выше периодов. То есть, следуя букве закона, ЕСН по выплатам IV квартала надо заплатить только по итогам года - не позднее 15 календарных дней со дня, который установлен для сдачи годовой декларации (не позднее 30 марта). Между прочим, такой же позиции придерживается и ВАС РФ в Решении от 11 октября 2006 г. N 8540/06. Однако Минфин России и сейчас требует перечислять авансовые платежи по ЕСН каждый месяц, в том числе и в октябре, ноябре и декабре (в качестве примера можно привести Письмо Минфина России от 1 февраля 2005 г. N 03-05-02-03/6).

С 1 января 2008 г. ежемесячные авансовые платежи необходимо перечислять "в течение налогового (отчетного) периода".

Пунктом 2 ст. 55 Налогового кодекса РФ установлено, что, если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня ее создания до конца данного года. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации.

При создании организации в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания.

Аналогичный порядок расчета предложен в Письме Управления МНС России от 14 мая 2004 г. N 28-11/32621.

Пунктом 3 ст. 55 Налогового кодекса РФ установлено, что, если организация была ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации).

Если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована (реорганизована) до конца этого года, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации).

Если организация была создана в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря текущего календарного года, и ликвидирована (реорганизована) раньше следующего календарного года, следующего за годом создания, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации) данной организации.

Обратите внимание: данные правила не применяются в отношении организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций.

3.5. Ставки налога

Статьей 241 Налогового кодекса РФ установлены ставки налога в зависимости от категории плательщиков.

Большинство налогоплательщиков уплачивает ЕН по следующим ставкам:

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5	6
До 280 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8120 руб. + 1,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3080 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5600 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	11 320 руб.	5000 руб.	7200 руб.	104 800 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Для налогоплательщиков - сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, применяются следующие налоговые ставки:

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5	6
До 280 000 руб.	15,8%	1,9%	1,1%	1,2%	20,0%

От 280 001 руб. до 600 000 руб.	44 240 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5320 руб. + 0,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3080 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3360 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	56 000 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	69 520 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	8200 руб.	5000 руб.	5280 руб.	88 800 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Для налогоплательщиков - организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, применяются следующие ставки:

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итоном с начала года	Федеральный бюджет	Итого
До 280 000 руб.	14,0%	14,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	39 200 руб. + 5,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	57 120 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	57 120 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Для налогоплательщиков, указанных в пп. 2 п. 1 ст. 235 Налогового кодекса РФ, если иное не предусмотрено п. 4 настоящей статьи, применяются следующие налоговые ставки:

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итоном с начала года	Федеральный бюджет	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5
До 280 000 руб.	7,3%	0,8%	1,9%	10,0%

От 280 001 руб. до 600 000 руб.	20 440 руб. + 2,7% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5320 руб. + 0,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.	28 000 руб. + 3,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	29 080 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	3840 руб.	6600 руб.	39 520 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой, уплачивают налог по следующим налоговым ставкам:

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итоном с начала года	Федеральный бюджет	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5
До 280 000 руб.	5,3%	0,8%	1,9%	8,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	14 840 руб. + 2,7% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5320 руб. + 0,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.	22 400 руб. + 3,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	23 480 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	3840 руб.	6600 руб.	33 920 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Для налогоплательщиков-организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, за исключением налогоплательщиков, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны, применяются следующие налоговые ставки:

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5	6
До 75 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
От 75 001 руб. до 600 000 руб.	15 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 75 000 руб.	2175 руб. + 1,0% с суммы, превышающей 75 000 руб.	825 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 75 000 руб.	1500 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 75 000 руб.	19 500 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 75 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	56 475 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	7425 руб.	3975 руб.	4125 руб.	72 000 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Итак, в п. 1 ст. 241 Налогового кодекса РФ установлены налоговые ставки по ЕСН для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, за исключением выступающих в качестве работодателей налогоплательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования. Максимальная ставка ЕСН для них 26 процентов.

При этом п. 1 ст. 241 Налогового кодекса РФ для налогоплательщиков - сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, установлены пониженные налоговые ставки.

Обратите внимание: в Письме ФНС России от 30 марта 2005 г. N ГВ-6-05/239@ разъяснено, что гл. 24 Налогового кодекса РФ не дает определения сельскохозяйственного товаропроизводителя. Не содержит его и ст. 11 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

Поскольку гл. 24 и частью первой Налогового кодекса РФ не установлено иное, для целей налогообложения единым социальным налогом следует применять определение сельскохозяйственного товаропроизводителя, данное в Федеральном законе от 8 декабря 1995 г. N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации".

Согласно ст. 1 указанного Закона "сельскохозяйственный товаропроизводитель - физическое или юридическое лицо, осуществляющее производство сельскохозяйственной продукции, которая составляет в стоимостном выражении более 50 процентов общего объема производимой продукции, в том числе рыболовецкая артель (колхоз), производство сельскохозяйственной (рыбной) продукции и объем вылова водных биоресурсов в которой составляет в стоимостном выражении более 70 процентов общего объема производимой продукции".

При оценке произведенной сельскохозяйственной продукции нужно руководствоваться Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н.

В соответствии с п. 203 названных Методических указаний готовая продукция может оцениваться в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете организации по фактической производственной себестоимости или по нормативной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии трудовых ресурсов и других затрат на производство продукции.

Кроме этого, п. 1 ст. 241 Налогового кодекса РФ для налогоплательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, максимальная ставка ЕСН - 14 процентов.

Пунктом 3 ст. 241 Налогового кодекса РФ для индивидуальных предпринимателей, не производящих выплаты физическим лицам, установлена максимальная налоговая ставка 10 процентов.

Адвокаты уплачивают налог по налоговым ставкам, установленным п. 4 ст. 241 Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание: п. 2 ст. 56 Налогового кодекса РФ установлено, что налогоплательщик вправе отказаться от использования налоговой льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

Однако налогоплательщик не имеет права отказаться от применения регрессивной шкалы ставок по ЕСН на основании п. 2 ст. 56 Налогового кодекса РФ, так как применение регрессивной шкалы ЕСН не является налоговой льготой в смысле п. 1 ст. 56 Налогового кодекса РФ.

Согласно п. 7 ст. 241 Налогового кодекса РФ организациями, работающими в сфере информационных технологий, признаются российские фирмы, которые:

- разрабатывают и продают программы для ЭВМ, базы данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи;

- оказывают услуги (выполняют работы) независимо от вида договора по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), установке, тестированию и сопровождению программ для ЭВМ, баз данных.

Такие фирмы могут применять регрессивную шкалу по ЕСН, как только доход работников фирм превысит 75 000 руб. Однако для этого надо выполнить ряд условий:

1) организация должна получить документ о государственной аккредитации организации, подтверждающий, что фирма занимается деятельностью в области информационных технологий. Порядок такой аккредитации установит Правительство Российской Федерации;

2) доля доходов от:

- реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных; - передачи имущественных прав на программы для ЭВМ, базы данных;

- оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники);

- оказания услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных - по итогам девяти месяцев года, предшествующего году перехода организации на уплату налога по установленным для IT-компаний налоговым ставкам, составляет менее 90 процентов в сумме всех доходов организации за указанный период. Более того, от иностранных лиц не менее 70 процентов;

3) среднесписочная численность работников за девять месяцев года, предшествующего году перехода организации на уплату налога по установленным для IT-компаний налоговым ставкам, составляет не менее 50 человек.

Для вновь созданных организаций действуют те же условия, только доля доходов составляет не менее 90 процентов в сумме всех доходов организации за указанный период, в том числе от иностранных лиц не менее 70 процентов.

Еще одно важное уточнение касается определения доли доходов от покупателей - иностранных лиц. Тут в расчет надо брать лишь те поступления от иностранцев, местом осуществления деятельности которых территория Российской Федерации не является.

В случае если по итогам отчетного (налогового) периода организация не выполняет хотя бы одно из условий, которые установлены п. 8 ст. 241 Налогового кодекса РФ для доходов и (или) среднесписочной численности работников, а также в случае лишения ее государственной аккредитации, применять установленные п. 6 настоящей статьи налоговые ставки она не может.

3.6. Порядок исчисления и уплаты налога

В соответствии с п. 1 ст. 243 Налогового кодекса РФ сумма ЕСН исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Пунктом 2 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации, подлежит уменьшению налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Кроме этого, п. 2 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации". При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Пунктом 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что в течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных (осуществленных для налогоплательщиков - физических лиц) с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей.

Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой налога, исчисленной налоговой базой, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

В случае если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу.

Данные о суммах исчисленных, а также уплаченных авансовых платежей, данные о сумме налогового вычета, которым воспользовался налогоплательщик, а также о суммах фактически уплаченных страховых взносов за тот же период налогоплательщик отражает в расчете, представляемом не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в налоговый орган по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации.

Форма расчета и Порядок по ее заполнению утверждены Приказом Минфина от 9 февраля 2007 г. N 13н.

Абзацем 6 п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что разница между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 Налогового кодекса РФ. В случае если по итогам налогового периода сумма фактически уплаченных за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование) превышает сумму примененного налогового вычета по налогу, сумма такого превышения признается излишне уплаченным налогом и подлежит возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 Налогового кодекса РФ.

Рассмотрим порядок исчисления сумм ЕСН и заполнения Расчета авансовых платежей на конкретном примере.

Пунктом 4 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что налогоплательщики обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящегося к ним, а также сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Обратите внимание: Приказом МНС России от 27 июля 2004 г. N САЭ-3-05/443 утверждены формы индивидуальных и сводных карточек учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета) и Порядок их заполнения.

Форма индивидуальной карточки, утвержденная МНС России, носит для налогоплательщиков рекомендательный характер. Тем не менее целесообразно использовать рекомендуемую форму карточки, чем разрабатывать собственную, так как использование рекомендуемой формы более удобно в целях последующего заполнения расчетов и деклараций по единому социальному налогу и страховым взносам.

Согласно действующей редакции п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ авансовые платежи уплачиваются "в течение отчетного периода". Исходя из этой формулировки формально можно сделать вывод, что в IV квартале перечислять авансовые платежи по ЕСН не нужно. Ведь отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. И последний квартал не относится ни к одному из перечисленных выше периодов. То есть, следуя букве закона, ЕСН по выплатам IV квартала надо заплатить только по итогам года - не позднее 15 календарных дней со дня, который установлен для сдачи годовой декларации (не позднее 30 марта). Между прочим, такой же позиции придерживается и ВАС РФ в Решении от 11 октября 2006 г. N 8540/06. Однако Минфин России и сейчас требует перечислять авансовые платежи по ЕСН каждый месяц, в том числе и в октябре, ноябре и декабре (в качестве примера можно привести Письмо Минфина России от 1 февраля 2005 г. N 03-05-02-03/6).

С 2008 г. ежемесячные авансовые платежи необходимо перечислять "в течение налогового (отчетного) периода".

Пунктом 5 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, налогоплательщики обязаны представлять в региональные отделения Фонда социального страхования Российской Федерации сведения (отчеты) по форме, утвержденной Фондом социального страхования Российской Федерации, о суммах:

- 1) начисленного налога в Фонд социального страхования Российской Федерации;
- 2) использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение, на другие виды пособий по государственному социальному страхованию;
- 3) направленных ими в установленном порядке на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;
- 4) расходов, подлежащих зачету;
- 5) уплачиваемых в Фонд социального страхования Российской Федерации.

Расчетная ведомость по средствам Фонда социального страхования N 4-ФСС утверждена Постановлением ФСС от 22 декабря 2004 г. N 111.

Пунктом 6 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что уплата налога (авансовых платежей по налогу) осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Пунктом 7 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что налогоплательщики представляют налоговую декларацию по налогу по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации, не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Копию налоговой декларации по налогу с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим предоставление декларации в налоговый орган, налогоплательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации.

Обратите внимание: форма декларации по ЕСН и Порядок ее заполнения утвержден Приказом Минфина России от 31 января 2006 г. N 19н.

Кроме этого, п. 7 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговые органы обязаны представлять в органы Пенсионного фонда Российской Федерации копии платежных поручений налогоплательщиков об уплате налога, а также иные сведения, необходимые для осуществления органами Пенсионного фонда Российской Федерации обязательного пенсионного страхования, включая сведения, составляющие налоговую тайну. Налогоплательщики, выступающие в качестве страхователей по обязательному пенсионному страхованию, представляют в Пенсионный фонд Российской Федерации сведения и документы в соответствии с Федеральным законом "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" в отношении застрахованных лиц.

Органы Пенсионного фонда Российской Федерации представляют в налоговые органы информацию о доходах физических лиц из индивидуальных лицевых счетов, открытых для ведения индивидуального (персонифицированного) учета.

Пунктом 8 ст. 243 Налогового кодекса РФ определено, что обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, исполняют обязанности организации по уплате налога (авансовых платежей по налогу), а также обязанности по представлению расчетов по налогу и налоговых деклараций по месту своего нахождения.

Сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины налоговой базы, относящейся к этому обособленному подразделению.

Сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения организации, в состав которой входят обособленные подразделения, определяется как разница между общей суммой налога, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой налога, подлежащей уплате по месту нахождения обособленных подразделений организации.

Отчитываться и платить социальный налог (авансовые платежи) организации, у которых есть обособленные подразделения за пределами Российской Федерации, должны по месту нахождения головной компании (п. 8 ст. 243 Налогового кодекса РФ).

В настоящее время в Налоговом кодексе РФ есть лишь общая норма, согласно которой обособленные подразделения уплачивают налог (авансовые платежи по налогу) с выплат работникам, занятым в этих подразделениях, а также представляют расчеты и декларации по месту своего нахождения. Понятно, что в отношении зарубежных филиалов эта норма неприменима.

В соответствии с п. 9 ст. 243 Налогового кодекса РФ в случае прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня подачи в регистрирующий орган заявления о прекращении указанной деятельности представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день подачи указанного заявления включительно. Разница между суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией, и суммами налога, уплаченными налогоплательщиками с начала года, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня подачи такой декларации или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 244 Налогового кодекса РФ расчет сумм авансовых платежей, подлежащих уплате в течение налогового периода индивидуальными предпринимателями и адвокатами, не производящими выплаты физическим лицам, производится налоговым органом исходя из налоговой базы данного налогоплательщика за предыдущий налоговый период и соответствующих ставок.

Пунктом 2 ст. 244 Налогового кодекса РФ установлено, что, если налогоплательщики начинают осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала очередного налогового периода, они обязаны в пятидневный срок по истечении месяца со дня начала осуществления деятельности представить в налоговый орган по месту постановки на учет заявление с указанием сумм предполагаемого дохода за текущий налоговый период по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации. При этом сумма предполагаемого дохода (сумма предполагаемых расходов, связанных с извлечением доходов) определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом исходя из суммы предполагаемого дохода с учетом расходов, связанных с его извлечением, и соответствующих ставок.

Пунктом 3 ст. 244 Налогового кодекса РФ установлено, что в случае значительного (более чем на 50 процентов) увеличения дохода в налоговом периоде налогоплательщик обязан (а в случае значительного уменьшения дохода - вправе) представить новую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий налоговый период. В этом случае налоговый орган производит перерасчет авансовых платежей налога на текущий налоговый период по ненаступившим срокам уплаты не позднее пяти дней с момента подачи новой декларации. Полученная в результате такого перерасчета разница подлежит уплате в установленные для очередного авансового платежа сроки либо зачету в счет предстоящих авансовых платежей.

Уточненная декларация о предполагаемом доходе, которая представляется индивидуальными предпринимателями, адвокатами, нотариусами, занимающимися частной практикой, в случае значительного изменения дохода в налоговом периоде должна подаваться в месячный срок после установления данного обстоятельства.

Пунктом 4 ст. 244 Налогового кодекса РФ установлено, что авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

1) за январь-июнь - не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

2) за июль-сентябрь - не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

3) за октябрь-декабрь - не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Пунктом 5 ст. 244 Налогового кодекса РФ определено, что расчет налога по итогам налогового периода производится индивидуальными предпринимателями, не производящими выплаты физическим лицам, самостоятельно исходя из всех полученных в налоговом периоде доходов с учетом расходов, связанных с их извлечением, и соответствующих ставок.

Обратите внимание: при этом сумма налога исчисляется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Разница между суммами авансовых платежей, уплаченными за налоговый период, и суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией, подлежит уплате не позднее 15 июля года, следующего за налоговым периодом, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 6 ст. 244 Налогового кодекса РФ исчисление и уплата налога с доходов адвокатов осуществляются коллежиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями в порядке, предусмотренном ст. 243 Налогового кодекса РФ, без применения налогового вычета.

Данные об исчисленных суммах налога с доходов адвокатов за прошедший налоговый период коллегии адвокатов, адвокатские бюро, юридические консультации представляют в налоговые органы не позднее 30 марта следующего года по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации.

Обратите внимание: Приказом Минфина России от 6 февраля 2006 г. N 23н утверждена форма Данных об исчисленных суммах ЕНН с доходов адвокатов и Рекомендации по ее заполнению.

Пунктом 7 ст. 244 установлено, что индивидуальные предприниматели и адвокаты, не производящие выплаты физическим лицам, представляют налоговую декларацию не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

При представлении налоговой декларации адвокаты обязаны представить в налоговый орган справку от коллегии адвокатов, адвокатского бюро или юридической консультации о суммах уплаченного за них налога за истекший налоговый период.

Пунктом 8 ст. 244 Налогового кодекса РФ установлено, что в случае прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня подачи в регистрирующий орган заявления о прекращении указанной деятельности представить в налоговый орган налоговую

декларацию за период с начала налогового периода по день подачи указанного заявления включительно.

В случае прекращения либо приостановления статуса адвоката налогоплательщики обязаны в двенадцатидневный срок со дня принятия соответствующего решения уполномоченным органом представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день прекращения либо приостановления статуса адвоката включительно.

Уплата налога, исчисленного по представляемой в соответствии с настоящим пунктом налоговой декларации (с учетом начисленных авансовых платежей по истекшим срокам уплаты за текущий налоговый период), производится не позднее 15 дней со дня подачи такой декларации.

В соответствии с п. 1 ст. 245 Налогового кодекса РФ индивидуальные предприниматели и адвокаты не исчисляют и не уплачивают налог в части суммы налога, зачисляемой в Фонд социального страхования Российской Федерации.

Пунктом 2 ст. 245 Налогового кодекса РФ установлено, что от уплаты налога освобождаются федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области обороны, другие федеральные органы исполнительной власти, в составе которых проходят военную службу военнослужащие, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные в области внутренних дел, миграции, исполнения наказаний, фельдъегерской связи, таможенного дела, контроля за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, Государственная противопожарная служба Министерства Российской Федерации по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий, военные суды, Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации, Военная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в части сумм денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел Российской Федерации, Государственной противопожарной службы Министерства Российской Федерации по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий, сотрудниками уголовно-исполнительной системы, таможенной системы Российской Федерации и органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, имеющими специальные звания, в связи с исполнением обязанностей военной и приравненной к ней службы в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Пунктом 3 ст. 245 Налогового кодекса РФ установлено, что не включаются в налоговую базу для исчисления налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, суммы денежного содержания прокуроров и следователей, а также судей федеральных судов и мировых судей субъектов Российской Федерации.

Глава 4. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

4.1. Налогоплательщики. Объект налогообложения

Плательщиками налога на прибыль являются организации. Они могут быть российскими и иностранными, в соответствии со ст. 11 Налогового кодекса РФ.

Российские организации - это юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В разряд иностранных организаций попадают иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, которые созданы в соответствии с законодательством иностранных государств, а также международные организации.

Кроме того, иностранными организациями считаются филиалы и представительства указанных юридических лиц (компаний, корпоративных образований), если они созданы на территории Российской Федерации. Они должны уплачивать налог, не только осуществляя деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, но и просто получая доход от российских источников.

Не являются плательщиками налога на прибыль организации, переведенные на упрощенную систему налогообложения или на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности. От уплаты налога на прибыль они освобождены гл. 26.2 и 26.3 Налогового кодекса РФ.

Объектом налогообложения является прибыль организации, то есть разница между доходами и расходами. И российские фирмы, и иностранные компании, которые работают в России через постоянные представительства, считают прибыль одинаково. Понятно, что в случае с иностранными компаниями речь идет о доходах (расходах), полученных (произведенных) этими представительствами.

Обратите внимание: иностранные организации могут получать от российских организаций доходы, которые никак не связаны с деятельностью их постоянных представительств. Такие

доходы также облагаются налогом на прибыль. Особенности их налогообложения изложены в ст. 309 Налогового кодекса РФ.

Доходы определяются по правилам, указанным в ст. ст. 249 - 251 Налогового кодекса РФ. В свою очередь, расходам организации посвящены ст. 252 - 270 Кодекса. Особенности определения доходов и расходов банков, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций системы потребительской кооперации и профессиональных участников рынка ценных бумаг посвящены ст. 290 - 300 Налогового кодекса РФ. И наконец, организации, которые совершают операции с инструментами срочных сделок, должны определять свои доходы и расходы с учетом ст. ст. 301 - 303 и 305 Налогового кодекса РФ.

4.2. Доходы

Доходы, которые получает налогоплательщик, подразделяются на доходы от реализации и внереализационные доходы. Причем к первому виду доходов относятся поступления от продажи товаров (работ, услуг), имущественных прав. Что считать товаром для целей налогообложения, сказано в ст. 38 Налогового кодекса РФ. Это любое имущество организации, реализуемое или предназначенное для реализации. То есть, помимо собственно товаров и готовой продукции, сюда относятся также продаваемые объекты основных средств, сырье, материалы и т.п.

Пункт 2 ст. 248 Налогового кодекса РФ определяет, что товары (работы, услуги) и имущественные права считаются полученными безвозмездно, если налогоплательщик не обязан в обмен на них передать свое имущество (имущественные права) или выполнить работы (оказать услуги).

Из сумм доходов исключают взимаемые с покупателей косвенные налоги: НДС и акцизы.

Доходы могут быть выражены как в рублях, так и в иностранной валюте. Последние надо пересчитать в рубли по курсу Центрального банка РФ, который установлен на дату признания этих доходов.

Налогооблагаемые доходы определяются на основании первичных документов, других документов, так или иначе подтверждающих доход, а также документов налогового учета. Налоговому учету посвящены ст. ст. 313 - 333 Налогового кодекса РФ.

Доходы от реализации составляет выручка в денежной или натуральной форме от:

- реализации товаров (работ, услуг);
- продажи имущества (включая ценные бумаги);
- переуступки имущественных прав.

В выручку не включаются косвенные налоги: НДС, акцизы.

Организация может признавать доходы либо методом начисления, либо кассовым методом. При этом следует руководствоваться ст. 271 или п. п. 1 и 2 ст. 273 Налогового кодекса РФ соответственно. Подробнее об этих методах читайте в комментарии к соответствующим статьям Кодекса.

Поступления, которые нельзя отнести к доходам от реализации, считаются внереализационными. В ст. 250 Налогового кодекса РФ приведен открытый перечень таких доходов.

В ст. 251 Налогового кодекса РФ приведен перечень доходов, которые не учитываются при налогообложении прибыли. Этот перечень закрытый. То есть фирмы должны платить налог на прибыль с любых доходов, которые в нем не упомянуты.

Скажем, в пп. 1 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ сказано, что не облагается налогом на прибыль имущество (работы, услуги, имущественные права), которые организация получила в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг). Правда, указанная норма распространяется только на тех налогоплательщиков, которые определяют доходы методом начисления. Получается, что при кассовом методе сумма предоплаты облагается налогом на прибыль в момент ее получения. Это не раз подтверждали и арбитражные суды. Пример - уже упомянутое Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 98.

Суммы НДС, подлежащие вычету у организации,
получающей имущество в качестве вклада в уставный капитал

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 нужно восстановить НДС (п. 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ). Однако получающая сторона вправе принять данные суммы налога к вычету (п. 11 ст. 171 Налогового кодекса РФ) и должна зарегистрировать в книге покупок документы, на основании которых производится передача имущества (имущественного права), и хранить их (либо их копии) в журнале учета полученных счетов-фактур. Регистрация этих документов в книге покупок производится в момент возникновения права на налоговый вычет.

Принятые в данном случае к вычету суммы НДС получающая организация не должна учитывать в составе доходов при расчете налога на прибыль.

Целевое финансирование

Обновленная редакция пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ гласит: не учитывают при налогообложении прибыли доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. К средствам бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемым бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, но не использованным по целевому назначению в течение налогового периода либо использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской Федерации.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами, в частности в виде средств, полученных из:

- Российского фонда фундаментальных исследований;
- Российского фонда технологического развития;
- Российского гуманитарного научного фонда;
- Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере;
- Федерального фонда производственных инноваций.

С 2008 г. расширен перечень фондов поддержки научной (научно-технической) деятельности, поступления из которых признаются целевым финансированием. В доходы не включают средства, полученные из иных фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике", по перечню, утверждаемому Правительством РФ.

Списанная задолженность перед внебюджетными фондами

Подпункт 21 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ гласит: не включаются в доходы при расчете налоговой базы суммы кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства РФ.

А вот что касается списанной задолженности перед государственными внебюджетными фондами, то она здесь не упомянута. Это позволяло чиновникам требовать заплатить с сумм списанной задолженности налог на прибыль (см. Письма Минфина России от 20 апреля 2007 г. N 03-03-04/2, ФНС России от 7 августа 2006 г. N 02-1-08/159@). Однако налоговиков не поддерживали судьи. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 22 мая 2007 г. по делу N А29-6685/2006А, ФАС Уральского округа от 15 мая 2007 г. по делу N Ф09-3648/07-СЗ, ФАС Восточно-Сибирского округа от 16 апреля 2007 г. по делу N А19-17733/06-Ф02-1809/07. Во всех этих делах судьи приходили к выводу, что внебюджетные фонды входят в бюджетную систему РФ, в том числе и в целях налогообложения. Поэтому списанная задолженность перед внебюджетными фондами в состав доходов не включается.

Поправки, внесенные Федеральным законом N 216-ФЗ, устраняют недоработку законодателей и позволяют не учитывать в составе доходов при расчете налога на прибыль списанную задолженность организации по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов. При этом действие поправок распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г. То есть если компания учитывала списанную задолженность в составе налогооблагаемых доходов, она может подать уточненные декларации за 2005 - 2006 гг., исключив из состава внереализационных доходов списанную задолженность перед внебюджетными фондами.

Отчисления на формирование резерва на ремонт общего имущества ТСЖ или ЖСК

Товарищества собственников жилья, жилищные, садоводческие, садово-огородные, гаражно-строительные, жилищно-строительные и иные специализированные потребительские кооперативы за счет взносов своих членов могут формировать резерв для проведения ремонта общего имущества, в том числе капитального.

Данные целевые поступления не учитываются при расчете налога на прибыль на основании пп. 1 п. 2 ст. 251 Налогового кодекса РФ. Действие этой поправки распространяется на отношения, возникшие с 1 января 2007 г. (п. 5 ст. 4 Федерального закона N 216-ФЗ). Следовательно, ТСЖ и ЖСК при составлении в 2008 г. налоговой декларации за 2007 г. вправе исключить данные доходы из налоговой базы.

4.3. Расходы

Аналогично доходам расходы фирмы также делятся на затраты, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. В ст. 252 Налогового кодекса РФ сформулированы принципы признания расходов.

Затраты можно считать обоснованными, если они экономически оправданны.

В Налоговом кодексе нет определения, что считать экономически оправданными затратами. Чиновники из главного налогового ведомства поясняют: такими расходами следует считать затраты, обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обычаям делового оборота. Об этом было сказано в отмененных Методических рекомендациях к главе 25 Налогового кодекса РФ. Несмотря на то что Методические рекомендации давно отменены, налоговики своего мнения по данному вопросу не изменили.

Первое условие - обусловленность целями получения доходов состоит в том, что любые расходы должны быть направлены на достижение главной цели любой коммерческой фирмы - получение прибыли.

Экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода (Постановление ФАС Центрального округа от 16 февраля 2006 г. N А48-4891/05-19).

Второе условие - рациональность. По мнению чиновников, затраты считаются рациональными, если налогоплательщиком из различных вариантов осуществления расходов выбран вариант, приводящий к наилучшему результату. Все это, конечно, достаточно условно. Ведь признаком предпринимательской деятельности является ее самостоятельность, ведение ее на свой страх и риск (ст. 2 Гражданского кодекса РФ).

Третье условие - наличие документов, подтверждающих расходы. Организации могут уменьшать налогооблагаемую прибыль на основании любых документов, так или иначе подтверждающих произведенный расход.

В качестве примера названы:

- бумаги, оформленные по обычаям делового оборота той страны, на территории которой произведены затраты;

- таможенная декларация;
- приказ о командировке;
- проездные документы;
- отчет о выполненной по договору работе.

Значит, для того чтобы списать, скажем, суточные, бухгалтер может не требовать с работника командировочное удостоверение с отметкой принимающей стороны. Для подтверждения расхода будет достаточно распоряжения руководителя о командировке.

Возможно, инспекторы не согласятся с такой трактовкой обновленной ст. 252 Налогового кодекса РФ. Однако в ней прямо сказано, что в расчет следует брать любой документ, пусть даже косвенно подтверждающий расход. Исказить смысл столь однозначной формулировки налоговикам будет непросто.

ФАС Центрального округа в Постановлении от 6 апреля 2006 г. N А68-АП-179/10-05 пришел к выводу, что понесенные организацией расходы должны подтверждаться соответствующими первичными документами.

Тут есть еще одна проблема. Налоговики часто исключают из расходов те затраты, первичные документы по которым оформлены с какими-то неточностями, помарками или иными изъянами. Логика чиновников простая - такие бумаги недостоверны. Суды в подобной ситуации часто встают на сторону налогоплательщиков. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 26 февраля 2006 г. N Ф08-383/2006-175А. Судьи пришли к выводу, что гл. 25 Налогового кодекса РФ не содержит нормы, которая бы

указывала на невозможность принятия к учету первичных документов, имеющих пороки в оформлении. Недостоверность первичных документов является основанием для отказа налогоплательщика своему контрагенту в принятии к учету таких документов, но не влечет признания отсутствия затрат как таковых.

А в Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 9 марта 2006 г. по делу N Ф08-666/2006-301А пришел к выводу, что факт отсутствия сведений о государственной регистрации сторонней организации-продавца и иных сведений не имеет значения для определения правомерности отнесения затрат к материальным расходам. Так как Налоговым кодексом РФ не предусмотрена обязанность налогоплательщика при определении расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, учитывать правовой статус организации-продавца. Аналогичные выводы отражены в Постановлениях ФАС Уральского округа от 15 марта 2006 г. N Ф09-1601/06-С7, от 9 марта 2006 г. N Ф09-1310/06-С7, ФАС Северо-Кавказского округа от 26 февраля 2006 г. N Ф08-383/2006-175А.

Четвертое условие - расходы должны быть обусловлены обычаями делового оборота. Вообще термин "обычаи делового оборота" из гражданского законодательства. Однако в соответствии с п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ понятия и термины, заимствованные из других отраслей законодательства, применяются в том значении, в каком они используются в них, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. Согласно п. 1 ст. 5 Гражданского кодекса РФ обычаем делового оборота признается сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, зафиксировано ли оно в каком-либо документе. В то же время обычаи делового оборота, противоречащие обязательным для участников соответствующего отношения положениям законодательства или договору, не применяются (п. 2 ст. 5 Гражданского кодекса РФ).

Из вышеприведенного налогового дела делают следующие выводы. Расходы признаются в налоговом учете, если они:

- оправданы получением доходов;
- документально подтверждены;
- удовлетворяют принципу рациональности и обусловлены обычаями делового оборота.

Но повторимся, эта точка зрения фискальных органов. В Налоговом кодексе приведено только два критерия: экономическая оправданность и документальное оформление.

Затраты можно считать обоснованными при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Правда, это не значит, что все затраты, отвечающие этому критерию, можно признать полностью. Некоторые расходы для целей налогообложения нормируются.

Скажем, согласно п. 4 ст. 264 Налогового кодекса РФ отдельные виды рекламных расходов могут быть признаны только в пределах 1 процента выручки.

Что же касается документов, то в ст. 252 Налогового кодекса РФ сказано, организации могут уменьшать налогооблагаемую прибыль на основании любых документов, так или иначе подтверждающих произведенный расход. В качестве примера названы:

- бумаги, оформленные по обычаям делового оборота той страны, на территории которой произведены затраты;
- таможенная декларация;
- приказ о командировке;
- проездные документы;
- отчет о выполненной по договору работе.

4.3.1. Расходы, связанные с производством и реализацией

Согласно ст. 253 Налогового кодекса РФ производственные расходы подразделяются на (в скобках приведены номера статей, которые посвящены данному виду расходов):

- 1) материальные расходы (ст. 254);
- 2) расходы на оплату труда (ст. 255);
- 3) суммы начисленной амортизации (ст. 259);
- 4) прочие расходы (ст. ст. 263, 264):
 - расходы на ремонт основных средств (ст. 260);
 - расходы на освоение природных ресурсов (ст. 261);
 - расходы на НИОКР (ст. 262);
 - расходы на страхование имущества (ст. 263).

Если отдельные виды затрат могут быть отнесены к нескольким видам расходов, то ст. 252 Налогового кодекса РФ предоставляет налогоплательщику право самостоятельно решать, к какой группе отнести такие затраты.

4.3.2. Материальные расходы

В ст. 254 Налогового кодекса РФ приведен перечень материальных расходов. К ним относятся затраты на покупку:

- сырья и материалов, необходимых для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- материалов для упаковки, предпродажной подготовки произведенных и реализуемых товаров, а также для хозяйств;
- инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, а также другого имущества, не являющегося амортизируемым;
- комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;
- топлива, воды и 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 трансформацию и передачу энергии;
- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.

А также затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения.

Оценка товарно-материальных ценностей

Пункт 2 ст. 254 Налогового кодекса РФ определяет: стоимость ТМЦ, которые включаются в материальные расходы, организации определяют исходя из цен их приобретения. Сюда же включаются комиссионные вознаграждения посредников, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку, хранение, а также иные затраты, которые связаны с приобретением товарно-материальных ценностей.

В отношении товаров, купленных для перепродажи, следует сказать, что их оценивают исходя из цены покупки. В их стоимость можно включать любые затраты, связанные с их покупкой, в частности, стоимость доставки.

Обратите внимание: в стоимость ТМЦ следует включать любые налоги и сборы, которые были уплачены при их покупке или производстве. Исключение составляют только НДС и акцизы, которые можно принять к вычету.

Вместе с тем таможенные пошлины и сборы нужно относить на прочие расходы. Так гласит обновленная редакция пп. 1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ. Исключение составляют таможенные платежи по импортным товарам, материалам и основным средствам. Их можно включать в стоимость указанного имущества. В данном случае выбор остается за налогоплательщиком (п. 4 ст. 252 Налогового кодекса РФ).

Что касается методов оценки сырья и материалов, которые списываются в производство, то они перечислены в п. 6 ст. 254 Налогового кодекса РФ. Так же как и в бухгалтерском учете, организации, списывая сырье и материалы в производство, должны оценивать по себестоимости:

- каждой единицы;
- первых по времени приобретений (метод ФИФО);
- по средней себестоимости.

Выбранный метод нужно указать в приказе об учетной политике организации для целей налогообложения.

Нормы естественной убыли

Недостачи и потери от порчи материальных ценностей можно учесть при расчете налога на прибыль на основании пп. 2 п. 7 ст. 254 Налогового кодекса РФ. Но списываются такие расходы только в пределах норм естественной убыли.

Порядок, в котором эти нормы должны утверждаться, уполномочено разработать Правительством РФ. В свою очередь, Правительство РФ поручило разработать нормы расходов отраслевым ведомствам и согласовать их с Министерством экономического развития и торговли РФ (Постановление Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. N 814). Однако до настоящего времени нормы были утверждены лишь в отношении нескольких видов продукции. Поэтому законодатели решили, что организации могут применять нормы естественной убыли, утвержденные до введения гл. 25 Налогового кодекса РФ. Соответствующие поправки были внесены Федеральным законом от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ. Причем указанное изменение имеет обратную силу и распространяется на период с 2002 г.

То есть организации, которые в прошлые налоговые периоды не списывали убыль, вправе сейчас пересчитать налог и вернуть переплату.

4.3.3. Расходы на оплату труда

В ст. 255 Налогового кодекса РФ приведен перечень расходов на оплату труда, которые организации могут учитывать при налогообложении прибыли. Скажем, к таким расходам относятся:

- суммы, начисленные работникам в соответствии с принятыми в организации системами оплаты труда;
- поощрительные выплаты (премии, надбавки к тарифным ставкам и окладам и т.д.);
- стоимость форменной одежды и обмундирования, которые выдаются работникам бесплатно (в случаях, предусмотренных законодательством);
- расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска.

Также в затраты на оплату труда включаются расходы по договорам обязательного и добровольного страхования работников (п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ). В частности, это договоры:

- долгосрочного страхования жизни, которые заключены на срок не менее пяти лет и в течение этого времени не предусматривают страховых выплат в пользу застрахованного лица (за исключением страховой выплаты, предусмотренной на случай его смерти);
- пенсионного страхования или негосударственного пенсионного обеспечения (эти договоры должны предусматривать выплату пожизненной пенсии только после того, как застрахованный получит право на государственную пенсию);
- добровольного личного страхования работников, которые заключаются на срок не менее одного года и предусматривают оплату медицинских расходов застрахованного;
- добровольного личного страхования, заключаемые на случай смерти застрахованного лица либо утраты им трудоспособности в связи с исполнением должностных обязанностей.

Размер платежей по указанным видам добровольного страхования для целей налогообложения прибыли нормируется. Совокупная сумма взносов работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в размере, не превышающем 12 процентов от суммы расходов на оплату труда. В свою очередь, нормы взносов по договорам добровольного личного страхования, которые предусматривают оплату медицинских расходов, составляют 3 процента от суммы расходов на оплату труда.

Кроме того, свой лимит установлен и для платежей по договорам добровольного личного страхования, заключаемым на случай смерти застрахованного лица либо утраты им трудоспособности в связи с исполнением должностных обязанностей. Они учитываются для целей налогообложения в пределах 15 000 руб. в год на одного застрахованного работника.

В расходы на оплату труда можно включать суммы, выплаченные работникам, которые не состоят в штате организации и выполняют работы по гражданско-правовым договорам. Однако речь идет только о тех работниках, которые не являются индивидуальными предпринимателями. Что же касается последних, то затраты на оплату их труда следует учитывать в составе прочих производственных расходов. Соответствующая норма закреплена в пп. 41 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ.

Добровольное личное страхование на случай смерти или утраты трудоспособности работника

В п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ сказано, что при налогообложении можно учесть расходы в виде взносов по договорам добровольного личного страхования, заключаемым на случай смерти застрахованного лица либо утраты им трудоспособности в связи с исполнением трудовых обязанностей. Они учитываются для целей налогообложения в пределах 15 000 руб. в год на одного застрахованного работника.

Предельный размер должен определяться не по каждому работнику, а рассчитываться как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по таким договорам, к количеству застрахованных работников.

Признание страховых взносов, уплаченных в несколько этапов при расчете налога на прибыль

Согласно п. 6 ст. 272 Налогового кодекса РФ расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению) признают в том квартале, в котором

они были оплачены. Вместе с тем разовые платежи по договорам страхования (пенсионного обеспечения), которые заключены на срок более одного года, включают в состав расходов равномерно в течение срока действия договора. При этом таковые страховые взносы списываются на расходы пропорционально количеству календарных дней, в течение которых договор страхования действовал в отчетном периоде.

Указанная норма позволяет организациям, которые платят страховые взносы несколькими частями (скажем, двумя или тремя платежами), признавать расходы в момент перечисления денежных средств. Против такого подхода не возражает и Минфин России. В качестве примера можно привести Письмо от 19 января 2006 г. N 03-03-04/147.

Если страховая премия или пенсионный взнос уплачиваются в несколько этапов, расходы по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, также должны признаваться равномерно. Расходы по каждому платежу равномерно признаются в течение срока, соответствующего периоду уплаты взносов (году, полугодию, кварталу, месяцу), пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде. Так гласит обновленная редакция п. 6 ст. 272 Налогового кодекса РФ.

4.3.4. Амортизируемое имущество

Амортизация начисляется по основным средствам и нематериальным активам. И те, и другие для целей Налогового кодекса РФ называются амортизируемым имуществом.

В п. 2 ст. 256 Налогового кодекса РФ перечислены те виды основных средств и нематериальных активов, которые организация не может включать в состав амортизируемого имущества и амортизация по которым соответственно для целей налогообложения не начисляется. В первую очередь речь идет о земле, объектах природопользования (воде, недрах и т.д.), материально-производственных запасах, товарах, ценных бумагах и финансовых инструментах срочных сделок.

Некоммерческие организации могут начислять амортизацию только по тому имуществу, которое куплено на средства, полученные от предпринимательской деятельности, и используется для ее осуществления.

Также не относятся к амортизируемому имуществу:

- имущество бюджетных организаций;
- имущество, купленное на бюджетные ассигнования (амортизация не начисляется на часть его стоимости, равную этим средствам);
- имущество, полученное в рамках целевого финансирования;
- объекты сельскохозяйственного назначения, построенные за счет бюджетных средств;
- объекты внешнего благоустройства (объекты лесного и дорожного хозяйства, специализированные сооружения судоходной обстановки и т.п.);
- продуктивный скот, буйволы, волю, яки (за исключением рабочего скота);
- приобретенные печатные издания, произведения искусства;
- основные средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные атомными станциями в рамках международных договоров с Россией для повышения их безопасности.

И наконец, самое главное. Не считается амортизируемым имущество, первоначальная стоимость которого составляет менее 20 000 руб. или равна этой сумме. Затраты на покупку или создание такого имущества полностью включают в материальные расходы по мере того, как объект вводят в эксплуатацию. В бухучете аналогичное правило применимо только по отношению к объектам основных средств, стоимость которых не превышает 20 000 руб. Их стоимость списывают на затраты по мере отпуска в производство или в эксплуатацию.

Добавим, что из состава амортизируемого имущества надо исключать те основные средства, которые:

- переданы или получены в безвозмездное пользование;
- законсервированы на срок свыше трех месяцев.

После того как объект будет снят с консервации, амортизация по нему должна начисляться в прежнем порядке;

- находясь на реконструкции и модернизации более 12 месяцев.

В гл. 25 Налогового кодекса РФ определено, что относится к амортизируемому имуществу. Это объекты со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Порядок определения стоимости амортизируемого имущества приведен в ст. 257 Налогового кодекса РФ. Основными средствами называется имущество со сроком полезного использования, превышающим 12 месяцев. Само собой, речь идет об имуществе, которое используется в производстве и для управленческих нужд организации.

Нематериальные активы - это исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые используются в

производстве или в управлении более 12 месяцев. Отличительным признаком нематериальных активов является способность приносить доход их владельцу.

Налогоплательщик может приобрести нематериальные активы или же создать их. В любом случае он должен иметь документы, подтверждающие существование самих активов или же свои исключительные права на них. К таким документам Налоговый кодекс РФ относит патенты, свидетельства, договоры уступки патента или товарного знака и т.п.

В п. 3 ст. 257 Налогового кодекса РФ дан открытый перечень тех исключительных прав, которые могут входить в состав нематериальных активов. Напомним, что аналогичный перечень есть и в ПБУ 14/2000. Правда, там он исчерпывающий. Обратите внимание, что в Кодексе в этот перечень включено владение ноу-хау, секретной формулой, процессом или информацией. Что же касается исключений, то к нематериальным активам не относятся:

- научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, не давшие положительного результата;
- интеллектуальные и деловые качества работников организации.

Амортизируемое имущество нужно учитывать по первоначальной стоимости. Для объекта основных средств это сумма, истраченная на его приобретение, сооружение, изготовление и доведение до состояния, в котором его можно использовать. В свою очередь, первоначальная стоимость нематериальных активов представляет собой расходы по их созданию или приобретению. В стоимость амортизированного имущества можно включать любые налоги и сборы, кроме НДС и акцизов, которые принимаются к вычету, в том числе и таможенные пошлины.

"Малоценные" основные средства

В налоговом учете фирмы могут не амортизировать основные средства, которые стоят до 20 000 руб. включительно. Такое имущество включается в состав материальных расходов (пп. 3 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ).

Импортные основные средства

В налоговом учете пошлины и сборы по импортным основным средствам либо включают в стоимость, либо списывают на прочие расходы. Такие варианты предусмотрены п. 1 ст. 257 и пп. 1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ. Иными словами, налоговый учет таможенных платежей по основным средствам схож с налоговым учетом пошлин и сборов по материалам.

В бухгалтерском же учете выбора нет: пошлины и сборы надо включать в первоначальную стоимость импортных основных средств. Этого требует п. 8 ПБУ 6/01 "Учет основных средств". То есть бухгалтеру остается определиться только с налоговым учетом таможенных платежей. Если пошлины и сборы существенно влияют на размер налога на прибыль, их стоит списать на прочие расходы. Однако в этом случае в бухучете придется начислить отложенное налоговое обязательство. Погашать его надо по мере амортизации основного средства.

Амортизация имущества после модернизации

Согласно п. 2 ст. 257 Налогового кодекса РФ первоначальная стоимость амортизируемого имущества изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации и по иным аналогичным основаниям. В этом же пункте указано, что следует понимать под реконструкцией и техническим перевооружением. Это переустройство существующих объектов основных средств, которое связано с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей. Указанное переустройство должно осуществляться по проекту реконструкции.

В свою очередь, к работам по достройке, дооборудованию и модернизации относят работы, которые вызваны новыми требованиями к объекту (изменением его технологического или служебного назначения, повышением нагрузок и т.п.).

Итак, по новым правилам в случае восстановления объектов основных средств первоначальная стоимость изменяется в обязательном порядке. Раньше налогоплательщик мог этого и не делать. Итак, если стоимость увеличилась, нужно пересчитать и амортизацию. Только как это сделать? Особенно много вопросов вызывает ситуация, когда в налоговом учете основное средство амортизировалось нелинейным методом. Забегая вперед, напомним: согласно п. 5 ст. 259 Налогового кодекса РФ при нелинейном методе ежемесячная сумма амортизации определяется как произведение остаточной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации. Порядок начисления амортизации изменяется со следующего месяца после того, как остаточная стоимость объекта основных средств достигла 20 процентов от первоначальной. Эта остаточная стоимость фиксируется как базовая стоимость. И списывается ежемесячно исходя из количества месяцев, оставшихся до окончания срока полезного использования.

Так вот, если капвложения производились уже после того, как остаточная стоимость основного средства стала составлять менее 20 процентов от первоначальной, то, по мнению чиновников, затраты на модернизацию изменяют остаточную стоимость основного средства. При этом доля, в соответствии с которой должна списываться базовая стоимость, не пересчитывается (Письмо Минфина России от 13 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/108). Другими словами, этот метод ведет к тому, что период амортизации модернизированного объекта существенно превышает срок его полезного использования. Впрочем, так как способ пересчета амортизации в Налоговом кодексе РФ не прописан, то рекомендациям чиновников можно и не следовать.

Альтернативный вариант такой: увеличить на затраты по модернизации первоначальную и остаточную стоимость объекта. Однако надо будет пересчитать и долю, в которой списывается базовая стоимость. Тогда объект будет полностью самортизирован до конца срока полезного использования.

Все амортизируемое имущество подразделено на 10 амортизационных групп.

Чтобы знать, к какой группе относится тот или иной объект основных средств, надо знать срок его полезного использования:

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.

Конкретный срок полезного использования каждого из объектов амортизируемого имущества определяют сами налогоплательщики. Понятно, что срок полезного использования должен находиться в пределах, установленных для соответствующей амортизационной группы.

Что касается нематериальных активов, то тут порядок другой. Здесь надо исходить из срока действия патента, свидетельства или других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности. Если такой срок определить невозможно, то нормы амортизации должны устанавливаться в расчете на 10 лет.

Амортизацию по основным средствам и нематериальным активам следует начислять с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором их ввели в эксплуатацию. Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации, можно включать в состав амортизируемого имущества с момента подачи документов в соответствующие регистрирующие органы.

4.3.5. Внереализационные расходы

Внереализационные расходы - это затраты фирмы, которые непосредственно с производством или реализацией никак не связаны. Понятно, что такие расходы должны быть документально подтверждены и экономически оправданны.

В качестве примеров таких расходов можно привести затраты на оплату услуг банков, уплаченные проценты, отрицательные курсовые разницы, скидки и т.п. Кроме того, к внереализационным расходам приравнены убытки прошлых лет, потери от стихийных бедствий, недостачи материальных ценностей и т.п.

Вид расхода	Порядок учета расходов
<p>Расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг, в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> - оплата услуг реестродержателя; - оплата услуг депозитария; - расходы, связанные с получением информации в соответствии с законодательством РФ, и другие аналогичные расходы (пп. 4 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ) 	<p>Моментом признания для целей налогообложения расходов на оплату сторонним организациям выполненных ими работ (предоставленных услуг) является дата подписания акта или иного документа о приеме выполненных работ (оказанных услуг)</p>
<p>Расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного Банком России</p>	<p>Моментом признания данных расходов является:</p> <ul style="list-style-type: none"> - дата перехода права собственности на иностранную валюту при совершении операций с иностранной валютой; - последний день текущего месяца по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте (пп. 6 п. 7 ст. 272 Налогового кодекса РФ). <p>Кроме того, если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в иностранной валюте, сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли на дату реализации (ст. 316 Налогового кодекса РФ)</p>
<p>Расходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях (пп. 5.1 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ)</p>	<p>Суммовая разница признается расходом:</p> <ul style="list-style-type: none"> - если налогоплательщик является продавцом, - на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты - на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав; - если налогоплательщик является покупателем, - на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты - на дату приобретения товаров (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав (п. 9 ст. 272 Налогового кодекса РФ)

<p>Расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса Банка России, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту (пп. 6 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ)</p>	<p>Моментом признания данных расходов является дата перехода права собственности на иностранную валюту (пп. 9 п. 7 ст. 272 Налогового кодекса РФ)</p>
<p>Судебные расходы и арбитражные сборы (пп. 10 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ)</p>	<p>Глава 25 Налогового кодекса РФ не содержит положений, прямо устанавливающих момент признания данных расходов. Однако исходя из п. 1 ст. 272 Налогового кодекса РФ, согласно которому расходы признаются таковыми для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, можно заключить, что моментом признания судебных расходов и арбитражных сборов является дата начисления этих расходов, производимых налогоплательщиком на основании требований законодательства, на основании решений суда</p>
<p>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 (пп. 13 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ).</p>	<p>Моментом признания данных расходов является дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда (пп. 8 п. 7 ст. 272 Налогового кодекса РФ). При этом необходимо учитывать, что в соответствии с п. 2 ст. 270 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством РФ предоставлено право наложения данных санкций</p>
<p>Расходы на услуги банков, в том числе связанные с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем "клиент-банк" (пп. 15 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ)</p>	<p>Моментом признания данных расходов является дата начисления денежных средств в оплату выполненных работ (оказанных услуг). Отметим, что зачастую в соответствии с условиями заключенных договоров на расчетно-кассовое обслуживание банки списывают денежные средства со счета клиента в безакцептном порядке (это предполагает ст. 851 Гражданского кодекса РФ). В таких случаях моментом признания суммы расхода следует считать момент списания денежных средств со счета</p>

<p>Расходы на проведение ежегодного собрания акционеров (участников, пайщиков), в частности расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимой для проведения собраний информации, и иные расходы, непосредственно связанные с проведением собрания (пп. 16 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ)</p>	<p>В части расходов на оплату услуг (работ) сторонних организаций. Моментом признания данных расходов является дата подписания акта или иного аналогичного документа о приеме выполненных работ (оказанных услуг)</p>
<p>Убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде (пп. 1 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ)</p>	<p>При определении момента признания данных расходов необходимо учитывать, что согласно п. 1 ст. 54 Налогового кодекса РФ при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. При невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения). В связи с этим, если налогоплательщик может определить, к какому периоду относится данный убыток, он учитывается для целей налогообложения в том периоде, к которому он относится. Если же налогоплательщик не может определить, к какому периоду относится данный убыток, он учитывается в составе внереализационных расходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором он обнаружен</p>
<p>Не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам (пп. 4 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ)</p>	<p>В соответствии с общим принципом признания расходов при методе начисления моментом признания данных расходов является тот отчетный (налоговый) период, в котором имели место простои по внешним причинам</p>
<p>Расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены (факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти) (пп. 5 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ)</p>	<p>По расходам в виде недостачи материальных ценностей в случае отсутствия виновных лиц моментом признания данных расходов является дата составления документа налогоплательщика о списании в убыток недостач в случае отсутствия виновных лиц По убыткам от хищений, виновники которых не найдены, моментом признания данных убытков является тот отчетный (налоговый) период, в котором было получено документальное подтверждение уполномоченного органа государственной власти о том, что виновники хищений не установлены</p>

<p>Потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций (пп. 6 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ)</p>	<p>Моментом признания потерь от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций является отчетный (налоговый) период, в котором произошли данные потери. Моментом признания затрат, связанных с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций, является отчетный (налоговый) период, в котором были понесены данные затраты. При этом если данные затраты включают оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги), моментом их признания является дата подписания акта о приеме выполненных работ (оказанных услуг) или иного аналогичного документа</p>
<p>Превышение суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, над суммой резерва по сомнительным долгам (п. 5 ст. 266 Налогового кодекса РФ)</p>	<p>Если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, списание долгов, признаваемых безнадежными в соответствии со ст. 266 Налогового кодекса РФ, осуществляется за счет суммы созданного резерва. Если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов (п. 5 ст. 266 Налогового кодекса РФ). Моментом признания данных расходов является момент, когда произошло превышение суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, над суммой резерва. При использовании в течение отчетного периода суммы резерва полностью долги, которые будут признаны безнадежными после ее использования, включаются во внереализационные расходы</p>
<p>Превышение суммы резерва по сомнительным долгам, созданного по результатам инвентаризации по итогам отчетного (налогового) периода, над суммой остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода (п. 5 ст. 266 Налогового кодекса РФ)</p>	<p>Если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению во внереализационные расходы в последний день отчетного (налогового) периода, когда произошло такое превышение (п. п. 3 - 5 ст. 266 Налогового кодекса РФ)</p>

<p>Расходы учредителя управления, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом (п. 3 ст. 276 Налогового кодекса РФ)</p>	<p>Расходы, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом (включая амортизацию имущества, а также вознаграждение доверительного управляющего), признаются внереализационными расходами учредителя управления (п. 3 ст. 276 Налогового кодекса РФ). При этом доверительный управляющий обязан определять ежемесячно нарастающим итогом финансовый результат по доверительному управлению имуществом и представлять учредителю управления сведения о полученном финансовом результате (по каждому виду доходов) для учета этого результата учредителем управления при определении налоговой базы (п. 2 ст. 276 Налогового кодекса РФ). Глава 25 Налогового кодекса РФ не содержит положений, прямо устанавливающих момент признания данных расходов. Однако исходя из п. 1 ст. 272 Налогового кодекса РФ, согласно которому расходы признаются таковыми для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, можно заключить, что моментом признания данных расходов является дата их начисления. При этом датой их начисления является последний день месяца, за который налогоплательщик получил отчет доверительного управляющего</p>
---	--

<p>Расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу) (пп. 1 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ).</p> <p>При этом необходимо учитывать, что у организаций, которые систематически сдают имущество и (или) исключительные права в аренду, связанные с этой деятельностью расходы должны приниматься не как внереализационные расходы, а как расходы, связанные с производством и реализацией.</p> <p>При этом налоговое законодательство не определяет, что следует понимать под "систематической" сдачей имущества в аренду. По нашему мнению, применительно к данному вопросу систематической будет являться деятельность, доходы от которой в бухгалтерском учете организации признаны доходами от обычных видов</p>	<p>В данном случае надо учитывать, что расходами на содержание переданного в аренду имущества могут являться: амортизация этого имущества, коммунальные, налоговые платежи, связанные с этим имуществом, расходы на ремонт, на государственную регистрацию договора аренды (если в аренду сдается недвижимое имущество) и др. Порядок признания для целей налогообложения некоторых из перечисленных расходов определен положениями гл. 25 Налогового кодекса РФ. Так, амортизация имущества признается в качестве расхода в соответствии с положениями п. 3 ст. 272 Налогового кодекса РФ, расходы по уплате налоговых платежей признаются осуществленными согласно пп. 1 п. 7 ст. 272 Налогового кодекса РФ и т.д. В случае если гл. 25 Налогового кодекса РФ прямо не устанавливает порядок признания тех или иных расходов, связанных со сдачей имущества в аренду, моментом их признания, по нашему мнению, следует считать момент начисления соответствующих расходов. Обусловлено это тем, что в соответствии с п. 1 ст. 272 Налогового кодекса РФ расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени их фактической оплаты</p>
---	---

Внереализационные расходы, признаваемые по частям и (или) в сумме, которая может быть меньше суммы понесенных расходов.

Вид расхода	Порядок учета расходов
-------------	------------------------

Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком. При этом расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного). Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое время нахождения указанных ценных бумаг у третьих лиц), и доходности, установленной эмитентом (ссудодателем) (пп. 2 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ)

По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, расход признается осуществленным и включается в состав внереализационных расходов на конец соответствующего отчетного периода. Например, налогоплательщик получил кредит на два года. Условиями кредитного договора определено, что уплата всей суммы процентов должна быть произведена через два года в момент возврата суммы кредита. Несмотря на данное условие договора налогоплательщик обязан начислять расход на конец каждого квартала (или месяца - для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль исходя из фактически полученной прибыли) равными долями в течение срока действия договора. В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) (п. 8 ст. 272 Налогового кодекса РФ). При этом необходимо учитывать, что в соответствии с п. 1 ст. 269 Налогового кодекса РФ проценты признаются расходом для целей налогообложения без ограничения предельной величиной, если их размер существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце - для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения. (Данное положение применяется также к процентам в виде дисконта, который образуется у налогоплательщика-векселедателя как разница между ценой обратной покупки (погашения) и ценой продажи векселя.) При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. Проценты по долговому обязательству могут быть признаны расходом для целей налогообложения в размере, не превышающем ставки рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза, - при оформлении долгового обязательства в рублях, и 15% -

<p>Расходы налогоплательщика на формирование резервов по сомнительным долгам (пп. 7 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ)</p>	<p>Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, за исключением задолженности по уплате процентов (п. 3 ст. 266 Налогового кодекса РФ), если она не погашена в сроки, установленные договором и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией (п. 1 ст. 266 Налогового кодекса РФ).</p> <p>Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности.</p> <p>Сумма отчислений в резерв включается в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налогового) периода и исчисляется следующим образом:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней - в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности; 2) по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) - в сумму резерва включается 50% суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности; 3) по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней - не увеличивает сумму создаваемого резерва. <p>При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% суммы выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса РФ. Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов. При этом безнадежными признаются долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также долги, по которым в соответствии с которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации (п. 2 ст. 266 Налогового кодекса РФ)</p>
---	---

<p>Убыток в виде отрицательной разницы между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) при уступке налогоплательщиком - продавцом товара (работ, услуг) права требования долга третьему лицу до наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа (пп. 7 п. 2 ст. 265 и п. 1 ст. 279 Налогового кодекса РФ)</p>	<p>Моментом признания данного убытка является тот отчетный (налоговый) период, в котором произошла уступка права требования долга. При этом убыток признается в размере, не превышающем суммы процентов, которую налогоплательщик уплатил бы с учетом требований ст. 269 Налогового кодекса РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренной договором на реализацию товаров (работ, услуг).</p> <p>Иными словами, убыток не может превышать сумму процентов, которую налогоплательщик имел бы право включить в состав "налоговых" внереализационных расходов, если бы он имел долговое обязательство (заем, кредит).</p> <p>Срок такого обязательства должен был бы начаться в момент, когда право требования было уступлено, а закончиться в последний день срока платежа по договору о реализации товаров (работ, услуг). Размер процентов, которым ограничивается принимаемая для целей налогообложения сумма убытка, рассчитывается по правилам, изложенным в п. 1 табл. 2</p>
<p>Убыток (внереализационный расход), возникающий при уступке налогоплательщиком, являющимся продавцом товаров (работ, услуг) права требования долга третьему лицу после наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа (пп. 7 п. 2 ст. 265 и п. 2 ст. 279 Налогового кодекса РФ)</p>	<p>Отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком по сделке уступки права требования, который включается в состав внереализационных расходов налогоплательщика. При этом убыток принимается в целях налогообложения в следующем порядке:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 50% суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов на дату уступки права требования; - 50% суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов по истечении 45 дней с даты уступки права требования (п. 2 ст. 279 Налогового кодекса РФ)

4.3.6. Расходы, не учитываемые для целей налогообложения

Статья 270 Налогового кодекса РФ содержит перечень расходов, которые не могут быть учтены при налогообложении прибыли.

Помимо прочего, здесь поименованы расходы сверх тех норм, которые установлены гл. 25 Налогового кодекса РФ (в скобках указаны номера подпунктов, пунктов и статей Налогового кодекса РФ, в соответствии с которыми нормируются данные расходы):

- для расходов на добровольное страхование работников (п. 16 ст. 255);
- для процентов, начисленных по кредитам и займам (п. 1 и 2 ст. 269);
- для убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств (пп. 32 п. 1 ст. 264);
- для компенсаций за использование личных легковых автомобилей в служебных целях сверх норм, установленных Правительством РФ (пп. 11 п. 1 ст. 264);
- для расходов на оплату суточных и полевого довольствия сверх норм, установленных Правительством РФ (пп. 12 п. 1 ст. 264);
- для расходов на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов сверх норм, установленных Правительством РФ (пп. 13 п. 1 ст. 264);
- представительских расходов (п. 2 ст. 264);

- для расходов на приобретение или изготовление призов для победителей розыгрышей, проводимых во время массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы (п. 4 ст. 264).

Перечень расходов, которые нельзя учесть для целей налогообложения, открыт. Дело в том, что в п. 49 ст. 270 Налогового кодекса РФ указано, что таковыми являются любые расходы, не отвечающие критериям, установленным в п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ. Согласно этому пункту расходами признаются только экономически оправданные затраты организации. Между тем понятие "экономическая оправданность" в Налоговом кодексе РФ отсутствует. Единственное, что может говорить о желании фирмы оптимизировать расходы, это цена услуг. Однако согласно ст. 40 Налогового кодекса РФ цена, указанная сторонами сделки, является рыночной, пока не доказано обратное. А значит, фирма имеет все основания включить свои траты в расходы.

4.4. Налоговая база

Налог на прибыль платится с прибыли, полученной организацией. Согласно ст. 247 Налогового кодекса РФ налоговая база - это разница между доходами и расходами.

Понятно, что при расчете налоговой базы доходы и расходы также должны быть выражены в денежной форме. Если доход получен не деньгами, а имуществом (работами, услугами), имущественными правами, то его надо признавать исходя из цены сделки. При этом необходимо учитывать требования ст. 40 Налогового кодекса РФ.

Если организация получила убыток, то налоговая база равна нулю (п. 8 ст. 274 Налогового кодекса РФ).

При налогообложении не учитываются доходы и расходы, которые относятся к некоторым видам бизнеса или налоговым режимам. В частности, не облагается налогом прибыль от игорного бизнеса. Вместо этого организации, осуществляющие данный вид деятельности, уплачивают налог на игорный бизнес. Порядок исчисления и уплаты этого налога установлен гл. 29 Налогового кодекса РФ. Поэтому, рассчитывая налоговую базу по налогу на прибыль, из нее надо исключить доходы и расходы, которые относятся к игорному бизнесу.

Это же касается и налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы. При исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам.

Однако для этого нужно наладить отдельный учет. И если с доходами все ясно, то расходы могут одновременно относиться ко всем видам деятельности организации. В этом случае сумму расходов, приходящихся на игорный бизнес или иные спецрежимы, можно определить пропорционально доле доходов от этого бизнеса в общем доходе организации.

4.5. Налоговые ставки. Порядок исчисления налога

Налог на прибыль распределяется между двумя бюджетами: федеральным и региональным (п. 1 ст. 284 Налогового кодекса РФ). В федеральный бюджет налог на прибыль зачисляется по ставке 6,5 процента, в региональный - по ставке 17,5 процента.

Уплата налога не в тот бюджет квалифицируется как неуплата налога, что влечет начисление пеней и привлечение к налоговой ответственности по ст. 122 Налогового кодекса РФ. К такому выводу пришел Пленум ВАС РФ в своем Постановлении от 28 февраля 2001 г. N 5.

Организация по своему выбору может перечислять ежемесячные авансовые платежи исходя из:

- прибыли, полученной в предыдущем квартале;
- фактически полученной прибыли за месяц.

Если организация решила платить ежемесячные авансовые платежи исходя из прибыли, полученной в предыдущем квартале, налог, который следует перечислить в январе, феврале и марте, равен суммам, которые предприятие было обязано уплатить в бюджет в октябре, ноябре и декабре прошлого года (п. 2 ст. 286 Налогового кодекса РФ).

В апреле бухгалтер должен рассчитать налог исходя из прибыли, фактически полученной за I квартал. Если результат превысит сумму, перечисленную в течение этого квартала, разницу нужно доплатить до 28 апреля включительно. В том же случае, когда сумма ежемесячных платежей оказалась больше налога, начисленного по итогам I квартала, переплату можно зачесть в счет будущих платежей. Далее авансы по прибыли за полугодие и 9 месяцев считаются аналогично.

Организация, решившая перечислять ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной за месяц прибыли, должна уведомить об этом налоговиков не позднее 31 декабря предшествующего года (п. 2 ст. 286 Налогового кодекса РФ). Размер платежа в таком случае рассчитать несложно. Так, до 28 февраля перечисляют налог, исчисленный с январской

прибыли. А до 28 марта в бюджет уплачивают сумму, которую можно рассчитать по такой формуле:

$$\text{АПм} = \text{Няф} - \text{Ня},$$

где АПм - авансовый платеж, который нужно перечислить до 28 марта;

Няф - суммарный налог на прибыль за январь и февраль;

Ня - налог на прибыль, уплаченный по итогам января.

Кроме того, в марте нужно заплатить налог по итогам 2006 г. Сумма такого платежа равна разнице между налогом, исчисленным за январь-декабрь и январь-ноябрь. Обратите внимание, что налог за 2006 г. надо перечислять в три бюджета: федеральный, региональный и местный по ставкам, которые действовали в прошлом году.

Пункт 3 комментируемой статьи называет организации, которым не нужно перечислять ежемесячные авансовые платежи. Они могут уплачивать налог на прибыль лишь раз в квартал.

Прежде всего это касается фирм, чья выручка за четыре предыдущих квартала не превысила 3 000 000 руб. без НДС за каждый квартал. Кроме того, от ежемесячных платежей освобождены:

- бюджетники;
- постоянные представительства иностранных организаций;
- некоммерческие организации, не получающие доходов от реализации товаров, работ или услуг;
- участники простого товарищества в отношении прибыли, полученной от совместной деятельности;
- инвесторы соглашений о разделе продукции (в части доходов от реализации таких соглашений).

Налоговый кодекс РФ освобождает также от ежемесячных налоговых платежей вновь созданные организации. Они могут перечислять налог раз в квартал до тех пор, пока их выручка не превысит либо 1 000 000 руб. за месяц, либо 3 000 000 руб. за квартал. Но в любом случае первый платеж по налогу на прибыль вновь созданная фирма должна заплатить лишь после того, как закончится квартал, в котором она начала свою деятельность. Это правило действует, даже если доход, полученный в этом квартале, превысил 3 000 000 руб.

4.6. Отчетность по налогу

По налогу на прибыль налоговый период равен календарному году, то есть с 1 января по 31 декабря. Для организаций, созданных в период с 1 января по 30 ноября включительно, налоговым периодом признается промежуток времени со дня государственной регистрации и до конца года. Что же касается организаций, регистрация которых пришлась на декабрь, то для них первый налоговый период равен периоду времени со дня регистрации и до конца следующего календарного года.

Для организаций, которые были ликвидированы или реорганизованы до конца года, последний налоговый период равен временному промежутку с 1 января до дня ликвидации или реорганизации.

Отчетными периодами по налогу на прибыль могут быть либо I квартал, полугодие и 9 месяцев, либо январь, январь и февраль и т.д. В первом случае налоговая декларация представляется лишь раз в квартал, а во втором случае - раз в месяц. Причем налогоплательщик ежегодно может менять отчетные периоды, достаточно лишь до 31 декабря предшествующего года уведомить инспекторов о своем решении.

Налоговые декларации по налогу на прибыль обязаны представлять все налогоплательщики. Данное требование следует соблюдать даже тем, кто по итогам отчетного (налогового) периода не должен уплачивать налог на прибыль.

Декларация представляется в налоговые органы как по месту нахождения самой организации, так и каждого из ее обособленных подразделений. Причем декларация, подаваемая по месту нахождения организации, должна содержать не только данные по организации в целом, но и по каждому обособленному подразделению.

Налогоплательщики представляют декларации по итогам отчетных и налоговых периодов. Причем по итогам отчетного периода представляется декларация упрощенной формы. Кроме того, такую же упрощенную декларацию, но уже по итогам всего года, могут представлять те некоммерческие организации, у которых нет обязательств по уплате налога.

Что касается налоговых агентов, то они представляют налоговым органам так называемые налоговые расчеты. Но делать это надо только в тех случаях, когда в отчетном (налоговом) периоде налоговые агенты выплачивали доход налогоплательщикам.

Главой 25 Налогового кодекса РФ установлены следующие сроки представления налоговых деклараций. Упрощенные декларации (налоговые расчеты) за I квартал, полугодие и 9 месяцев надо представлять не позднее 28 апреля, 28 июля и 28 октября текущего года. А налоговая декларация (налоговый расчет) за налоговый период должна быть представлена не позднее 28 марта следующего года.

Глава 5. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

5.1. Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН)

5.1.1. Налогоплательщики ЕСХН

Организации и индивидуальные предприниматели, занятые в сельскохозяйственном производстве, вправе сами принять решение: переходить ли им на уплату единого сельскохозяйственного налога (далее - ЕСХН) или же остаться на общем режиме налогообложения. То есть переход на единый сельскохозяйственный налог - это право, а не обязанность фирм.

ЕСХН, который заменяет целый ряд налогов:

- налог на прибыль и налог на имущество организаций;
- НДС (за исключением НДС, который фирмы уплачивают при ввозе товаров на таможенную территорию РФ);
- ЕСН (при этом предприятия продолжают уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование).

Субъекты этого специального режима обязаны также платить НДС в соответствии со ст. 174.1 Налогового кодекса РФ. Напомним: в ст. 174.1 Налогового кодекса РФ прописаны особенности определения налоговой базы по НДС при осуществлении совместной деятельности.

Однако не все организации, занятые аграрным бизнесом, могут перейти на уплату ЕСХН. Для этого фирма должна соответствовать критериям сельскохозяйственного товаропроизводителя, установленным ст. 346.2 Налогового кодекса РФ.

Во-первых, организации и предприниматели вправе перейти на ЕСХН, если они производят сельскохозяйственную продукцию, а также осуществляют ее первичную и последующую (промышленную) переработку.

Чтобы узнать, относится продукция фирмы к сельскохозяйственной, достаточно обратиться к закрытому Перечню сельскохозяйственной продукции первичной переработки. Он утвержден Постановлением Правительства РФ от 2 сентября 2004 г. N 449.

Во-вторых, доход от реализации произведенной ими сельхозпродукции (включая продукцию первичной переработки) должен составлять не менее 70 процентов.

В-третьих, предприятия на ЕСХН не должны заниматься производством подакцизных товаров, иметь филиалы и представительства, заниматься предпринимательством в сфере игорного бизнеса. ЕСХН также недоступен для бюджетных учреждений.

Таким образом, фирма, не производящая сельхозпродукцию, а только закупающая и перерабатывающая ее, не является сельскохозяйственным товаропроизводителем. А значит, не имеет права перейти на ЕСХН.

Налогоплательщиками ЕСХН Налоговый кодекс называет сельскохозяйственных товаропроизводителей. А именно те организации и тех предпринимателей, которые занимаются производством и реализацией сельхозпродукции, ее первичной и промышленной переработкой. При этом доля дохода от продажи такой продукции должна составлять не менее 70 процентов общего дохода организаций и предпринимателей.

Считая долю доходов, сельхозкооперативы должны учитывать также продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов этих кооперативов.

При этом процент считается исходя из общего дохода от реализации товаров (работ, услуг).

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих последующую (промышленную) переработку продукции первичной переработки, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, доля дохода от реализации продукции первичной переработки, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, в общем доходе от реализации произведенной ими продукции из сельскохозяйственного сырья собственного производства определяется исходя из соотношения расходов на производство сельскохозяйственной продукции и первичную переработку сельскохозяйственной продукции в общей сумме расходов на производство продукции из произведенного ими сельскохозяйственного сырья.

Абзац 3 п. 2 ст. 346.2 Налогового кодекса РФ уточняет, что при расчете доли у предприятий, осуществляющих последующую (промышленную) переработку продукции, в расчет берется

продукция, произведенная из сельскохозяйственного сырья собственного производства или из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов. При этом доля дохода от реализации продукции первичной переработки, произведенной переработчиками из сельскохозяйственного сырья собственного производства, и доля дохода от реализации продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, в общем доходе от реализации произведенной ими продукции из сельскохозяйственного сырья собственного производства или из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов определяются исходя из соотношения расходов на производство сельскохозяйственной продукции и первичную переработку сельскохозяйственной продукции в общей сумме расходов на производство продукции из произведенного ими сельскохозяйственного сырья.

Сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по итогам работы за календарный год, предшествующий году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, или доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов, составляет не менее 70 процентов.

Вновь созданная в текущем году организация, являющаяся сельскохозяйственным товаропроизводителем, вправе перейти с начала следующего года на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по итогам последнего отчетного периода по налогу на прибыль организаций (последнего отчетного периода по налогу, уплачиваемому в рамках упрощенной системы налогообложения в соответствии с гл. 26.2 настоящего Кодекса) в текущем году в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) такой организации доля дохода от реализации произведенной ею сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ею из сельскохозяйственного сырья собственного производства, или доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов, составляет не менее 70 процентов. Вновь зарегистрированный в текущем году индивидуальный предприниматель, являющийся сельскохозяйственным товаропроизводителем, вправе перейти с начала следующего года на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по итогам девяти месяцев текущего года в общем доходе от предпринимательской деятельности такого индивидуального предпринимателя доля дохода от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную им из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов.

В целях настоящего пункта доходы от реализации определяются в порядке, предусмотренном ст. 249 Налогового кодекса РФ, доходы, указанные в ст. 251 Налогового кодекса РФ, не учитываются.

К сельскохозяйственной продукции относится продукция растениеводства и животноводства, конкретные виды которой определяются Правительством Российской Федерации в соответствии с Общероссийским классификатором продукции. Чтобы узнать, относится ли осуществляемая фирмой переработка продукции к первичной, достаточно обратиться к Постановлению Правительства РФ от 2 сентября 2004 г. N 449, содержащему закрытый Перечень сельскохозяйственной продукции первичной переработки.

К сельскохозяйственным товаропроизводителям приравнены также и градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации с численностью работников (с учетом членов их семей) не менее половины численности жителей соответствующего населенного пункта. При этом они должны использовать только собственные рыбопромысловые суда, зарегистрироваться в качестве юридического лица. А также объем реализованной ими рыбы должен составить более 70 процентов общего объема проданной ими продукции. Обратите внимание, что вылов рыбы к сельхозпродукции не относится. Исключение сделано лишь для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций.

Организации и предприниматели, уплачивающие ЕНВД, вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога в отношении иных осуществляемых ими видов

предпринимательской деятельности. При этом ограничения по объему дохода от реализации произведенной ими сельхозпродукции, включая продукцию первичной переработки сырья собственного производства, определяются исходя из всех видов их деятельности.

Важно, что налогоплательщики ЕСХН, реализующие свою продукцию, в том числе первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, через свои же магазины, торговые точки, столовые и полевые кухни, от ЕНВД освобождены.

Сельскохозяйственным товаропроизводителям, решившим перейти на уплату ЕСХН, необходимо в период с 20 октября по 20 декабря подать соответствующее заявление в налоговый орган по своему местонахождению или месту жительства (в отношении предпринимателей). Вновь созданная организация или вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель подают такое заявление в течение пяти дней после постановления на учет в налоговом органе. В этом случае они считаются перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога в текущем налоговом периоде с даты, указанной в свидетельстве о постановке на налоговый учет.

Кодекс запрещает плательщикам ЕСХН переходить на иные режимы налогообложения до окончания налогового периода. Сделать это можно в начале календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на иной режим налогообложения. А вот вернуться обратно к ЕСХН можно только через год после утраты налогоплательщиком права на его уплату.

Если по итогам налогового периода доля дохода налогоплательщика от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную им из сельскохозяйственного сырья собственного производства, или доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) составила менее 70 процентов и (или) если в течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным п. 6 ст. 346.2 Налогового кодекса, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение единого сельскохозяйственного налога с начала налогового периода, в котором допущены нарушение указанного ограничения и (или) несоответствие указанным требованиям.

При этом ограничения по объему дохода от реализации произведенной налогоплательщиком сельскохозяйственной продукции, в том числе от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную налогоплательщиком из сельскохозяйственного сырья собственного производства, в том числе продукцию первичной переработки, произведенную сельскохозяйственным потребительским кооперативом из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данного кооператива, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов определяются исходя из всех осуществляемых им видов деятельности.

5.1.2. Объект налогообложения

Объектом налогообложения по ЕСХН являются доходы за минусом расходов. То есть, по сути, прибыль.

Порядок определения доходов и расходов при расчете ЕСХН установлен ст. 346.5 Налогового кодекса РФ.

При определении объекта налогообложения должны быть учтены доходы от реализации и внереализационные доходы. Датой получения доходов считается день поступления средств на счета в банках или в кассу, получения иного имущества или имущественных прав, а также погашения задолженности иным способом (кассовый метод).

Если покупатель рассчитывается за приобретенные товары векселем, то датой получения доходов признается день оплаты векселя или момент передачи налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу.

Статьей 346.5 Кодекса РФ предусмотрен закрытый перечень расходов. Поэтому далеко не все свои затраты налогоплательщик ЕСХН сможет учесть при расчете единого налога.

Подробнее остановимся на расходах по приобретению основных средств и нематериальных активов. Организации - плательщики ЕСХН учитывают такие расходы с момента ввода объектов в эксплуатацию. Это касается основных средств и нематериальных активов, купленных в период применения данного спецрежима. Фактически это означает: стоимость основных средств и нематериальных активов, купленных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) включается в расходы не сразу, а частями равномерно до конца календарного года, в котором была покупка.

То же можно сказать и об основных средствах, купленных до перехода на уплату ЕСХН.

В этом случае на момент перехода определяется остаточная стоимость основных средств.

Если основное средство служит от 3 лет 1 месяца до 15 лет, то его остаточная стоимость списывается на расходы в течение 3 календарных лет применения упрощенной системы налогообложения. Причем в первый календарный год включаются в расходы 50 процентов его стоимости, во второй календарный год - 30 процентов, а в третий календарный год - 20%. Расходы учитываются равными долями поквартально.

Стоимость основных средств, срок службы которых превышает 15 лет, включается в расходы равными долями в течение первых 10 лет (п. 4 ст. 346.5 Налогового кодекса РФ).

Кроме того, при расчете ЕСХН можно учесть не только стоимость покупных основных средств, но и затраты на сооружение и изготовление.

Согласно пп. 1 п. 2 ст. 346.5 Налогового кодекса РФ, при налогообложении должны учитываться расходы на изготовление основных средств, в частности на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств.

Статья 346.5 Налогового кодекса РФ устанавливает особый порядок учета в расходах плательщика ЕСХН остаточной стоимости ранее приобретенных основных средств - в зависимости от срока их полезного использования. Срок определяется на основании Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1.

Плательщики ЕСХН могут учесть расходы в виде лизинговых платежей за принятое в лизинг имущество. При этом не имеет значения, у кого находится на балансе это имущество: у лизингодателя или у лизингополучателя. Если имущество передано на баланс лизингополучателю, то в состав расходов включается также выкупная стоимость имущества в отчетном периоде ее уплаты лизингодателю.

Расходы налогоплательщика - это затраты после их фактической оплаты, то есть после прекращения обязательств налогоплательщика-приобретателя перед продавцом.

При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

материальные расходы, в том числе на приобретение сырья и материалов, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения. Обратите внимание, что аналогичный порядок применяется и при оплате процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц;

расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, в том числе связанные с их приобретением и реализацией, включая расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты;

расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком. При наличии задолженности по их уплате расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности в те отчетные периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность;

расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на приобретение и самостоятельное создание нематериальных активов отражаются в последний день отчетного периода. При этом указанные расходы учитываются только по оплаченным основным средствам и нематериальным активам.

При расчете единого сельскохозяйственного налога организации и индивидуальные предприниматели, применяющие указанный спецрежим, вправе включить в состав расходов затраты в виде потерь от падежа птицы и животных. Правда, в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ.

5.1.3. Налоговая база. Налоговая ставка

Единый сельскохозяйственный налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налоговая ставка установлена в размере 6 процентов.

Налоговой базой по единому сельскохозяйственному налогу признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов, которые определяются нарастающим итогом с начала года.

При определении налоговой базы доходы, полученные в натуральной форме, учитываются исходя из цены договора с учетом рыночных цен. В соответствии со ст. 40 Налогового кодекса РФ для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Убытки, полученные организацией, могут уменьшать налоговую базу последующих периодов. Однако не более чем на 30 процентов. Сумма убытка, которая превысит указанное

ограничение, может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 периодов.

Налогоплательщики обязаны документально подтвердить размер полученного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база, и сохранять такие документы в течение всего времени подобного уменьшения налоговой базы.

Убыток налогоплательщиков, полученный при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на уплату ЕСХН, так же как и при переходе с ЕСХН на иные режимы налогообложения.

Организации, которые до перехода на ЕСХН, исчисляя налог на прибыль организаций, использовали метод начислений, при переходе на уплату этого налога должны придерживаться некоторых правил.

Во-первых, на дату перехода на уплату ЕСХН в налоговую базу налогоплательщик включает полученные им еще до перехода на уплату этого налога суммы по договорам, которые налогоплательщик исполнит уже после перехода на ЕСХН. При этом в налоговую базу не включаются денежные средства, полученные после перехода на ЕСХН, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Во-вторых, расходами организации, возникшими после ее перехода на ЕСХН, признаются расходы, вычитаемые из налоговой базы, на дату их осуществления, если они были оплачены еще до перехода на ЕСХН, или же на дату оплаты, если оплата таких расходов была произведена уже после перехода организации на уплату единого сельскохозяйственного налога.

В свою очередь, налоговую базу не уменьшают расходы организации, уплаченные после перехода на ЕСХН, если до перехода на уплату этого налога такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

И наконец, материальные расходы и расходы на оплату труда, на дату перехода на ЕСХН относящиеся к незавершенному производству, оплаченные еще до перехода на уплату этого налога, учитываются при определении налоговой базы в отчетном периоде изготовления готовой продукции.

При переходе организации на ЕСХН в учете на дату такого перехода отражается остаточная стоимость приобретенных, сооруженных или изготовленных основных средств и нематериальных активов, которые оплачены еще до перехода на уплату этого налога. Остаточная стоимость рассчитывается как разница между ценой приобретения и суммой начисленной амортизации.

Если до перехода на ЕСХН организация применяла упрощенную систему налогообложения, то в учете на дату такого перехода отражается остаточная стоимость приобретенных основных средств и нематериальных активов.

Организации, применявшие до перехода на ЕСХН ЕНВД, в учете отражают остаточную стоимость приобретенных, сооруженных, изготовленных основных средств и нематериальных активов, которые оплачены до перехода на ЕСХН. Остаточная стоимость отражается в виде разницы между ценой приобретения и суммой амортизации, начисленной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, за период применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Организации, которые уплачивали единый сельскохозяйственный налог, при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений выполняют следующие правила:

1) признаются в составе доходов доходы в сумме выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) в период применения единого сельскохозяйственного налога, оплата (частичная оплата) которых не произведена до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления;

2) признаются в составе расходов расходы на приобретение в период применения единого сельскохозяйственного налога товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были оплачены (частично оплачены) налогоплательщиком до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления, если иное не предусмотрено гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, доходы и расходы, упомянутые в пп. 1 и 2 п. 7 ст. 346.6 Налогового кодекса РФ, признаются доходами (расходами) месяца перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений.

Для налогоплательщиков, уплачивающих ЕСХН, налоговым периодом признается календарный год, отчетным - полугодие.

Налоговая декларация по ЕСХН подается организациями по месту своего учета. Индивидуальные предприниматели предоставляют декларацию по месту жительства.

Окончательный расчет по итогам года по ЕСХН производится организациями до 31 марта. Итоговая декларация отчетного периода подается до 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

5.2. Упрощенная система налогообложения (УСН)

5.2.1. Налогоплательщики

Упрощенная система налогообложения применяется как организациями, так и индивидуальными предпринимателями.

Сущность упрощенной системы налогообложения и ее привлекательность заключаются в том, что уплата целого ряда налогов заменяется уплатой единого налога, который рассчитывается на основании результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика за налоговый период. Перейти на применение упрощенной системы налогообложения организации и предприниматели могут в добровольном порядке при соблюдении определенных условий. Заметим, что упрощенная система налогообложения дает дополнительные преимущества в виде возможности применять кассовый метод учета доходов и расходов, а также упрощенную форму бухгалтерского учета.

Кроме единого налога, организации или индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны платить взносы в Пенсионный фонд, страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также прочие налоги и сборы, например: земельный налог, транспортный налог, налог на добычу полезных ископаемых, за пользование недрами и водными объектами, таможенные платежи и сборы, госпошлину и другие.

Организации и предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, должны исполнять обязанности налоговых агентов (п. 5 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ). Напомним, что налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению и удержанию налогов у налогоплательщика (из выплачиваемых ему агентом средств) и перечислению их в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд).

В большинстве случаев налогоплательщики выступают в качестве налоговых агентов при исчислении доходов физических лиц. При этом они должны рассчитывать, удерживать и перечислять в бюджет налог на доходы физических лиц.

Однако выполнять функции налогового агента организациям и предпринимателям, перешедшим на упрощенную систему налогообложения, придется и в отношении НДС при аренде государственного, муниципального имущества или имущества субъектов РФ.

Переход на упрощенную систему налогообложения является добровольным. Вместе с тем существует ряд ограничений на ее применение.

В соответствии с п. 2 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ организации могут переходить на упрощенную систему налогообложения, скажем, с 1 января 2009 г., если по итогам 9 месяцев 2008 г. доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 Налогового кодекса РФ, не превысят 15 000 000 руб. (без учета налога на добавленную стоимость). Указанная величина подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации за предыдущий календарный год, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись в соответствии с настоящим пунктом ранее. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Коэффициент-дефлятор на 2008 г. установлен в размере 1,34. То есть чтобы перейти на "упрощенку" с 2009 г., фирме за 9 месяцев 2008 г. нужно получить доход в размере не более 20 миллионов 100 тыс. руб. Такая сумма получается при перемножении лимита, равного 15 миллионам руб., и установленного коэффициента-дефлятора 1,34.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с гл. 26.3 Налогового кодекса на уплату ЕНВД по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных осуществляемых ими видов бизнеса. Соответствующая норма содержится в п. 4 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ. При этом ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, установленные настоящей главой, по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности.

Предельная величина доходов, установленная п. 2 ст. 346.12, определяется по тем видам деятельности, налогообложение которых осуществляется в соответствии с общим режимом налогообложения.

За 9 месяцев текущего года нужно взять только доходы от того бизнеса, который облагается налогом на общей системе.

Ограничение по видам деятельности или организаций

Для перехода на "упрощенку" организация и предприниматель не должны заниматься следующими видами деятельности:

- банковской, страховой, негосударственным пенсионным обеспечением, игорным бизнесом;
- производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных.

К общераспространенным относятся полезные ископаемые, включенные в региональные перечни общераспространенных полезных ископаемых, которые определяются Министерством природных ресурсов России совместно с субъектами РФ (ст. 3 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 "О недрах").

Не могут быть плательщиками единого налога и организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции.

Также они не должны являться профессиональными участниками рынка ценных бумаг, инвестиционными фондами, ломбардами.

Не имеют права воспользоваться упрощенной системой и нотариусы, занимающиеся частной практикой (пп. 10 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ). Это же относится и к адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты, а также к иным формам адвокатских образований.

Упрощенная система налогообложения стала недоступна для бюджетных учреждений и иностранных организаций, имеющих филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации.

Кроме того, в пп. 18 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ сказано, что не вправе перейти на указанный спецрежим иностранные компании.

Ограничение по структуре организации

Организация не вправе применять "упрощенку", если она имеет филиалы и (или) представительства (пп. 1 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ).

Филиалы и представительства прежде всего являются разновидностью обособленных подразделений организации. В ст. 11 Налогового кодекса РФ дано общее понятие обособленных подразделений - это "любое территориально обособленное от организации подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места". Вместе с тем плательщиками единого налога не могут быть только те организации, у которых есть именно филиалы и представительства. Следовательно, организации, имеющие иные обособленные подразделения, вправе перейти на упрощенную систему налогообложения. Данная точка зрения озвучена в Письме Минфина России от 15 февраля 2006 г. N 03-11-04/2/39.

Обратите внимание: согласно пп. 18 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации, также не могут применять упрощенную систему налогообложения.

Ограничение по структуре уставного капитала

Это условие распространяется только на организации. Доля участия других юридических лиц в ее уставном капитале, предполагающей переход на упрощенную систему налогообложения, не должна превышать 25 процентов. Если же, например, после подачи заявления о переходе на "упрощенку" организация до начала ее применения внесет изменения в учредительные документы и "правило 25 процентов" не будет выполняться, то она потеряет право перейти на упрощенную систему налогообложения.

Льготы по соблюдению этого условия имеют организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, при условии, что среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов. Если хотя бы одно из этих условий не выполняется, то организация не вправе перейти на упрощенную систему налогообложения.

Кроме того, данное ограничение не распространяется на некоммерческие организации, в том числе и на организации потребительской кооперации, а также на хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы.

Ограничение по численности работников

Ограничение по численности касается как организаций, так и индивидуальных предпринимателей.

Для перехода на "упрощенку" количество работающих в организации или у индивидуального предпринимателя не должно превышать 100 человек (пп. 15 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ). Средняя численность работников определяется в соответствии с порядком, установленным Госкомстатом России, по состоянию на 1 октября текущего года. Это значит, что для расчета средней численности работников предприятия используются данные о списочной численности работников за период с января по сентябрь года, в котором налогоплательщик подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения.

Ограничение по стоимости имущества

Для того чтобы организация получила право на применение упрощенной системы налогообложения, остаточная стоимость ее основных средств и нематериальных активов не должна превышать 100 млн руб. При этом учитывается только то имущество, которое подлежит амортизации и признается амортизируемым в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание, что остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется по данным бухгалтерского учета на первое число месяца, в котором было подано заявление о переходе на "упрощенку".

Форма заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения носит рекомендательный характер, поэтому предприятия и предприниматели могут ее видоизменять при условии, что в заявлении обязательно будут отражены следующие данные:

- полное название организации или фамилия, имя и отчество индивидуального предпринимателя;
- основной государственный номер (ОГРН - для юридических лиц или ОГРНИП - для индивидуальных предпринимателей);
- ИНН/КПП для организаций и ИНН для предпринимателей.

Если организация или предприниматель подают заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения вместе с документами, необходимыми для государственной регистрации, то ОГРН, ОГРНИП, ИНН и КПП в заявлении не указываются;

- дата перехода на упрощенную систему налогообложения.

Перейти на упрощенную систему налогообложения можно с начала календарного года, следовательно, по этой строке необходимо указать "01 января" того года, с которого налогоплательщик собирается применять "упрощенку".

Организации в заявлении о переходе на упрощенную систему налогообложения должны сообщать не только о размере доходов за девять месяцев текущего года, но о средней численности работников за указанный период и остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов по состоянию на 1 октября текущего года.

Организации и предприниматели, представляющие заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения одновременно с документами для государственной регистрации, должны в этой строке указать не конкретную дату, а вписать "со дня государственной регистрации".

Организация может представить в налоговые органы заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения лично, через уполномоченного представителя или же послать по почте заказным письмом. Если передавать заявление лично, то датой подачи будет считаться день его поступления в секретариат или в канцелярию инспекции. В случае отправки заявления - день, указанный на почтовом штемпеле.

После получения заявления налоговики должны решить, может ли организация применять "упрощенку" или нет.

Прекращение

Прекратить применение упрощенной системы налогообложения возможно как в добровольном, так и в принудительном порядке.

Перейти на общую систему налогообложения можно только с начала календарного года. Для этого следует подать в налоговую инспекцию Уведомление об отказе от применения упрощенной системы налогообложения.

Сделать это необходимо до 15 января года, с которого налогоплательщик отказывается от применения упрощенной системы. Представить уведомление в налоговые органы можно как лично, так и по почте. В этом случае датой представления будет считаться та, что указана на штемпеле почтового отделения.

Обратите внимание: налогоплательщик, не представивший в установленный срок уведомление в налоговую инспекцию, не имеет права перейти на общий режим налогообложения со следующего года.

Чтобы избежать технических сложностей, о переходе на общий режим налогообложения необходимо позаботиться заранее. Для этого необходимо в договорах, прайс-листах и ценниках указывать, что цена на товар (работы, услуги) действует только до 31 декабря текущего года. При исполнении договора после этого срока к цене необходимо прибавить сумму НДС в размере 18 процентов от стоимости товара (работ, услуг).

Организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, должна перейти на общий режим налогообложения в двух случаях.

Во-первых, ей это придется сделать, если доход организации по итогам отчетного или налогового периода превысил 20 млн руб. В течение 15 дней после окончания отчетного (налогового) периода, в котором было допущено превышение величины выручки над установленным лимитом, организация обязана сообщить налоговикам о переходе на общий режим налогообложения.

Во-вторых, организация утрачивает право на применение "упрощенки", если остаточная стоимость ее амортизируемого имущества превысит 100 млн руб. В данном случае речь идет об остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов, которые принадлежат организации на праве частной собственности. При этом не нужно учитывать стоимость лизингового имущества, которое числится на ее балансе.

В-третьих, вернуться на общий режим налогообложения налогоплательщик должен и в случаях, предусмотренных в пп. 14 и 15 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ. Там говорится, что фирмы, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25 процентов, не вправе перейти на "упрощенку". Не могут применять этот режим и те предприятия, на которых средняя численность работников превышает 100 человек.

Кроме того, не важно, из-за чего фирма лишилась права на "упрощенку", в любом случае о переходе на общий режим надо сообщить в инспекцию. С этого года сообщать нужно не только о превышении дохода, но и во всех остальных случаях: когда лимит превысили остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, "чужая" доля в уставном капитале или численность сотрудников. Срок, в который надо проинформировать инспектора, не изменился. Это 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода, в котором был превышен один из показателей.

При возврате на общий режим налогообложения организациям необходимо восстановить бухгалтерский и налоговый учет с начала квартала, в котором было утрачено право на применение "упрощенки". Для определения "входного" сальдо по счетам учета материальных ценностей необходимо провести инвентаризацию.

Дебиторская и кредиторская задолженности восстанавливаются на основании первичных документов.

Что касается основных средств и нематериальных активов, то их первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации в целях бухгалтерского учета известны, так как организации, применяющие "упрощенку", обязаны вести учет такого имущества (п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете").

Основные средства в целях налогообложения учитываются по остаточной стоимости. Для этого организация должна за весь период работы на "упрощенке" начислить амортизацию по правилам гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Организациям необходимо утвердить учетную политику как в целях бухгалтерского, так и в целях налогового учета.

Индивидуальные предприниматели должны в течение пяти дней по окончании квартала, в котором было потеряно право на "упрощенку", представить в налоговый орган декларацию по налогу на доходы физических лиц (п. 7 ст. 227 Налогового кодекса РФ). Она составляется по форме N 4-НДФЛ, которая утверждена Приказом МНС России от 15 июня 2004 г. N САЭ-3-04/366@.

Эти сведения необходимы для расчета авансовых платежей по НДФЛ, которые должен будет уплачивать предприниматель в течение года.

Кроме того, предпринимателю необходимо завести Книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя. В ней необходимо отразить все операции за квартал, в котором произошла утрата права применения "упрощенки". Заполнять книгу предприниматель должен в том Порядке, который предусмотрен Приказом Минфина России от 13 августа 2002 г. N 86н/БГ-3-04/430.

И наконец, организации и предприниматели должны рассчитать и уплатить в бюджет все налоги, от которых они были освобождены в период применения "упрощенки", - налог на прибыль и налог на имущество организаций (НДФЛ и налог на имущество физических лиц), НДС и ЕСН.

Согласно п. 7 ст. 346.13 Кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели, которые утратили право на применение "упрощенки", могут вновь перейти на этот режим налогообложения не ранее чем через один год после нарушения условий применения упрощенной системы налогообложения.

Годом (кроме календарного) признается любой период времени, состоящий из 12 календарных месяцев, которые следуют подряд.

Однако в данном случае это вовсе не означает, что можно вновь вернуться к "упрощенке" спустя 12 календарных месяцев после утраты права на ее применение.

Дело в том, что упрощенная система налогообложения применяется только с начала календарного года. Для этого организация (предприниматель) должна подать в налоговый орган заявление. Сделать это можно только в период с 1 октября по 30 ноября года, который предшествует переходу на "упрощенку". Исключения предусмотрены только для вновь созданных организаций, которые имеют право применять "упрощенку" с момента государственной регистрации (п. 2 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ).

5.2.2. Объект и ставка налогообложения

Комментируемая статья предусматривает два объекта налогообложения:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на сумму расходов.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, вправе изменить объект налогообложения, но только по истечении трех лет с начала ее применения.

В первом случае ставка единого налога составляет 6 процентов (п. 1 ст. 346.20 Налогового кодекса РФ). При этом расходы налогоплательщика, осуществленные в течение налогового периода, при расчете единого налога не учитываются.

Для налогоплательщиков, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уплата минимального налога и перенос убытков на будущее не предусмотрены.

Что касается доходов, уменьшенных на величину расходов, то налоговая ставка по ним составляет 15 процентов (п. 2 ст. 346.20 Налогового кодекса РФ).

При расчете налоговой базы в этом случае величина доходов уменьшается на сумму произведенных и оплаченных расходов, в том числе на сумму взносов на обязательное пенсионное страхование, а также на сумму пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных организацией или предпринимателем за счет собственных средств.

Учтите, что ст. 346.16 Кодекса РФ предусмотрен закрытый перечень расходов при использовании объекта налогообложения "доходы минус расходы". Поэтому далеко не все свои расходы налогоплательщик сможет учесть при расчете единого налога.

Если по итогам работы за год сумма единого налога оказалась меньше, чем величина минимального налога, то организации (предпринимателю) придется заплатить в бюджет минимальный налог, который составляет 1 процент от суммы доходов налогоплательщика (п. 6 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ).

По итогам налогового периода расходы могут превысить доходы. В следующих налоговых периодах налогоплательщик, выбравший в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, имеет право уменьшить налоговую базу на величину убытка, полученного в результате применения упрощенной системы налогообложения. Правда, сумма убытка не должна уменьшать налоговую базу более чем на 30 процентов. Остальная часть незначительного убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды в пределах 10 лет.

Независимо от выбранного объекта налогообложения установлен единый порядок учета доходов при упрощенной системе.

Согласно ст. 346.15 Налогового кодекса РФ в состав доходов включаются:

- выручка от продажи товаров, работ, услуг, имущества и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

Доходы признаются кассовым методом (п. 1 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ). Это значит, что в день поступления денежных средств на счет в банке или в кассу организации, в момент получения имущества или имущественных прав бухгалтеру необходимо отразить соответствующую сумму дохода в Книге учета доходов и расходов.

В отношении налога на добавленную стоимость ситуация такова: согласно п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ если организация или индивидуальный предприниматель, применяющие упрощенную систему налогообложения, выставят своему покупателю счет-фактуру с указанием НДС, то они будут обязаны уплатить указанную сумму в бюджет.

Хотя организации или индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, по своему статусу не являются ни налогоплательщиками, ни

налоговыми агентами по НДС, они обязаны уплатить в бюджет сумму незаконно взысканного со своих покупателей налога.

Заметьте, что при определении объекта налогообложения единым налогом не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, не учитываются в составе доходов доходы в виде полученных дивидендов, если их налогообложение произведено налоговым агентом в соответствии с положениями ст. ст. 214 и 275 Налогового кодекса РФ.

Доходы от реализации

Глава 26.2 Налогового кодекса РФ для организаций и индивидуальных предпринимателей требует при определении доходов учитывать доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса РФ, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 Налогового кодекса РФ. А при определении объекта налогообложения организациями не учитывать доходы, предусмотренные ст. 251 Налогового кодекса РФ.

В тех случаях, когда в ст. ст. 249 и 250 имеются ссылки на другие статьи гл. 25 Налогового кодекса РФ, они применяются, если не противоречат другим положениям гл. 26.2 Налогового кодекса РФ (Письмо МНС России от 11 июня 2003 г. N СА-6-22/657).

Не учитываются в составе доходов полученные дивиденды, если с них удержаны налоги налоговыми агентами в соответствии со ст. ст. 214 и 275 Налогового кодекса РФ.

Авансы полученные

Налоговая база по единому налогу увеличивается на сумму авансов, полученных в счет будущей поставки товаров, работ, услуг (Письмо Минфина России от 25 января 2006 г. N 03-11-04/2/15). Причем сделать это необходимо в день поступления денежных средств на счет в банке или в кассу.

Авансы возвращенные

На практике может сложиться ситуация, когда аванс, перечисленный поставщику или подрядчику, будет возвращен обратно. В этом случае, по мнению Минфина России, сумму возвращенного аванса необходимо включить в состав доходов (Письмо от 12 мая 2004 г. N 04-02-05/2/21).

Доводы финансового ведомства основаны на том, что организации при определении объекта налогообложения обязаны учитывать доходы от реализации внереализационных доходов. При этом им разрешается не учитывать доходы, предусмотренные ст. 251 Налогового кодекса РФ. Среди случаев, перечисленных в ст. 251 Налогового кодекса РФ, возврат предоплаты (аванса) как необлагаемый доход не указан.

Согласно ст. 346.17 Налогового кодекса РФ организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны признавать доход при получении денег на расчетный счет или в кассу организации. Следовательно, возвращенный аванс необходимо учесть в составе доходов. В случае возврата налогоплательщиком сумм, ранее полученных в счет предварительной оплаты поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат. То есть возвращенный налогоплательщиком аванс уменьшает доходы того отчетного периода, когда это произошло.

Учет векселей, полученных в оплату поставленного товара (работы, услуги)

Согласно п. 1 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ при использовании покупателем в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) имущественные права векселя, датой получения доходов у налогоплательщика признается дата оплаты векселя (день поступления денежных средств от векселедателя либо иного обязанного по указанному векселю лица) или день передачи налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу.

Внереализационные доходы

В состав внереализационных доходов организации включают суммы штрафов, уплаченные контрагентами за нарушение условий договоров (п. 3 ст. 250 Налогового кодекса РФ). Отражать

указанные суммы необходимо только в тот момент, когда денежные средства зачислены на расчетный счет организации или поступили в кассу.

При использовании упрощенной системы налогообложения нужно помнить, что не все внереализационные доходы нужно включать в состав доходов. Речь идет о тех из них, которые перечислены в ст. 251 Налогового кодекса РФ.

Не следует учитывать при расчете единого налога:

- денежные средства и стоимость имущества, полученного в качестве задатка или залога;
- взносы в уставный капитал;
- стоимость имущества, полученного по посредническому договору для продажи;
- заемные средства;
- суммы целевого финансирования.

Кроме того, не являются внереализационным доходом деньги или имущество, полученные безвозмездно от:

- учредителя, если его доля в уставном капитале превышает 50 процентов;
- дочерней фирмы при условии, что доля головной организации в ее уставном капитале превышает 50 процентов.

В том случае, если в течение года указанное имущество (за исключением денежных средств) будет продано или передано третьим лицам, его стоимость необходимо включить в состав доходов (пп. 11 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ).

Глава 26.2 Налогового кодекса РФ практически не комментирует особенности определения внереализационных доходов, сразу отсылая к ст. 250 Налогового кодекса РФ. Комментарий по порядку включения в состав доходов только двух видов внереализационных доходов представлен в п. п. 3 и 4 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ.

В п. 3 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ указано, что доходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному соответственно на дату получения доходов. А что считать датой получения дохода в такой ситуации при применении кассового метода, каковой и следует применять при упрощенной системе налогообложения? Для этого можно обратиться к Письму Минфина России от 26 августа 2002 г. N 04-02-06/3/61, касающемуся порядка определения дохода для исчисления налога на прибыль при применении кассового метода. Считаем, что данным Письмом можно воспользоваться, так как доходы при применении упрощенной системы налогообложения определяются с учетом требований гл. 25 Налогового кодекса РФ.

В названном Письме указано, что из положений Налогового кодекса РФ не вытекает, что учет для целей налогообложения положительных (отрицательных) курсовых разниц, возникающих от переоценки средств на валютных счетах организации, непосредственно связан с применяемым организацией порядком признания доходов и расходов по методу начисления. Исходя из этого, при кассовом методе определения доходов и расходов датой признания положительных (отрицательных) курсовых разниц, возникающих от переоценки имущества в виде ценностей, стоимость которых выражена в иностранной валюте, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного Центральным банком РФ, учитываемых в составе внереализационных доходов (расходов), будет служить последняя отчетная дата.

В п. 4 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ указано, что доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам, определяемым с учетом положений ст. 40 Налогового кодекса, но не ниже остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и затрат на производство (приобретение) - по товарам (работам, услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Упрощенцы, исчисляющие единый налог с разницы между доходами и расходами, могут учесть только те затраты, которые четко названы в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

При "упрощенке" можно списать затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств (с учетом положений п. п. 3 и 4 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Порядок списания расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств определен в п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Итак, такие затраты, произведенные в указанном периоде, списывают с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию. При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями. То есть равномерно в течение первого календарного года.

Другими словами, если реконструируемые основные средства были введены в эксплуатацию в первом квартале, то в каждом квартале на расходы будет списываться по первоначальной стоимости его реконструкции. Если модернизированные основные средства введены в

эксплуатацию, скажем, в III квартале, то в расходы нужно будет включить половину стоимости модернизации в III квартале, а вторую половину уже в IV.

Расходы на реконструкцию зданий и сооружений, а также модернизация оборудования не учитываются при расчете единого налога. Об этом в один голос говорят чиновники. В качестве примера можно привести Письмо Минфина России от 9 июня 2004 г. N 03-02-05/2/31.

Порядок списания стоимости основных средств таков, что делать это нужно в течение десяти календарных лет.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, могут включать в состав расходов затраты на обязательное страхование работников и имущества (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

При налогообложении учитываются расходы на все виды обязательного страхования работников и имущества.

Кроме того, не учитывается в расходах сумма единого налога, уплачиваемого в соответствии с гл. 26.2 Налогового кодекса РФ.

К расходам можно относить затраты на обслуживание контрольно-кассовой техники.

Подпункт 23 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ позволяет включить расходы, связанные с приобретением и реализацией товаров одновременно, сразу после их оплаты. При этом стоит руководствоваться общими принципами признания расходов, применяемых при кассовом методе (пп. 2 п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

Расходы на покупку прав на результаты интеллектуальной собственности при упрощенной системе налогообложения

Расходы на приобретение прав на результаты интеллектуальной деятельности

Подпункт 2.1 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ позволяет учесть расходы на покупку:

- исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау);

- прав пользования данными результатами интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

В соответствии с другим пп. 2.2 при налогообложении также можно учесть расходы на патентование, на оплату правовых услуг по получению правовой охраны результатов интеллектуальной деятельности, включая средства индивидуализации.

Надо сказать, что и в настоящее время упрощенцы могут признавать в составе расходов исключительные права на упомянутые выше результаты интеллектуальной собственности - это нематериальные активы (ст. 257 Налогового кодекса РФ). Кроме того, в настоящее время при расчете единого налога учитываются:

- расходы на приобретение прав пользования программами для ЭВМ и базами данных, расходы на обновление программ и баз данных на основании пп. 19 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ;

- периодические (текущие) платежи за пользование правами интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности) (пп. 32 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

То есть из всех видов расходов, указанных в введенном пп. 2.1 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ, сейчас не учитываются лишь затраты на приобретение прав пользования результатами интеллектуальной деятельности, если оплата осуществлялась не периодическими, а разовым платежом. С нового года признать можно будет и их.

Добавим, что вносимые изменения вносят некоторую неразбериху в порядок списания стоимости исключительных прав. Напомним: организации и предприниматели, которые платят единый налог с разницы между доходами и расходами, могут учесть в составе расходов затраты на приобретение нематериальных активов, а также расходы на их создание самим налогоплательщиком (пп. 2 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Правда, это возможно только в том случае, если эти расходы фактически оплачены, документально подтверждены и экономически обоснованы.

При расчете единого налога в расходы включается стоимость приобретенных, созданных или изготовленных нематериальных активов. При этом расходы на покупку таких активов в период применения упрощенной системы определяются по данным бухгалтерского учета. Но вот только нематериальными активами для целей гл. 26.2 Налогового кодекса РФ признаются те, которые являются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ. Списываются они равномерно в течение года, в котором их оплатили и ввели в эксплуатацию.

Нематериальные активы, приобретенные или созданные до того момента, как налогоплательщик перешел на упрощенную систему налогообложения, можно будет включить в расходы (до этого момента этого сделать было нельзя). При этом исключительные права со сроком полезного использования до трех лет включительно можно списать полностью в течение одного года.

Нематериальные активы, срок службы которых составляет от трех до пятнадцати лет включительно, относятся на расходы в течение трех лет. При этом во время первого календарного года списывают 50 процентов остаточной стоимости нематериальных активов. В течение второго календарного года - 30 процентов. А в течение третьего календарного года налогоплательщик спишет оставшиеся 20 процентов стоимости нематериальных активов.

Что касается нематериальных активов со сроком службы более пятнадцати лет, их можно будет списать равномерно в течение первых десяти лет применения упрощенной системы налогообложения.

Для тех нематериальных активов, которые налогоплательщик купил (изготовил, соорудил) уже будучи на упрощенной системе, но продал менее чем через три года (а по нематериальным активам со сроком службы более пятнадцати лет - ранее чем через десять лет) также предусмотрен особый порядок списания. А именно: предприниматель должен пересчитать налоговую базу за время, в течение которого служил нематериальный актив. То есть по исключительному праву нужно рассчитать амортизацию по правилам гл. 25 Налогового кодекса РФ. Полученный результат - это та сумма, которую налогоплательщик может учесть в расходах. Остальную часть первоначальной стоимости нематериального актива нужно из затрат исключить. Также фирме придется заплатить в бюджет недоимку и пени.

Расходы на приобретение исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау) должны признаваться в полном размере сразу после их оплаты (п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ). Ведь если расходы могут быть отнесены к различным статьям затрат, то следует руководствоваться принципом, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности налогового законодательства должны толковаться в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ).

Поскольку затраты на покупку исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности в соответствии с пп. 2.1 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ - это отдельный, самостоятельный вид расходов, признаваемый одновременно, могут ли налогоплательщики, у которых нематериальные активы приобретены до перехода на этот спецрежим, одновременно списать оставшуюся непризнанную часть стоимости в расходы? По идее могут, так как с 2008 г. расходы на приобретение исключительных прав рассматриваются как отдельный вид расходов, налогоплательщики вправе не учитывать стоимость нематериальных активов по правилам п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ и включить оставшуюся непризнанную часть стоимости имущественных прав в состав расходов. Однако это повлечет за собой споры с налоговиками и необходимость отстаивать свою точку зрения в судебном порядке.

Расходы на НИОКР

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, могут учитывать в расходах затраты на НИОКР (пп. 2.3 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Перечень НИОКР совпадает с тем, что указан в ст. 262 Налогового кодекса РФ. То есть субъекты упрощенной системы налогообложения вправе признавать расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство.

Согласно новому пп. 2.3 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ следует, что:

а) расходы на НИОКР, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в том числе расходы на изобретательство, при применении упрощенной системы налогообложения признаются в общем порядке, то есть после оплаты (п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ). При общем режиме налогообложения указанные расходы признаются только после завершения исследований (или отдельных этапов исследований) равномерно в течение одного года. Однако при упрощенной системе налогообложения эта норма не "работает". Дело в том, что требование о необходимости завершения исследований (этапов исследований), а также о равномерности признания расходов в течение одного года закреплено в п. 2 ст. 262 Налогового кодекса РФ. Между тем пп. 2.3 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ отсылки к этой норме не содержит, а указывает лишь на п. 1 ст. 262 Налогового кодекса РФ, где приведен только состав затрат, признаваемых как расходы на НИОКР;

б) расходы на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР при применении упрощенной системы налогообложения могут признаваться полностью. При расчете налога на прибыль

указанные расходы списываются в размере, который не превышает 1,5 процента доходов налогоплательщика. Однако, как и в предыдущем случае, этот норматив установлен п. 3 ст. 262 Налогового кодекса РФ, и поэтому он также не может применяться для целей упрощенной системы налогообложения, поскольку в пп. 2.3 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ, как уже говорилось, содержится ссылка лишь на п. 1 ст. 262 Налогового кодекса РФ.

Большинство договоров на выполнение НИОКР заключаются на длительный срок и предполагают поэтапную оплату работ. То есть если договоры заключены и начали выполняться до 1 января 2008 г., то произведенная по ним оплата до указанной даты не учитывается в расходах при расчете единого налога. А затраты, понесенные после 1 января 2008 г., признаются расходом и уменьшают налоговую базу.

В соответствии со ст. 346.17 Налогового кодекса Российской Федерации при применении упрощенной системы налогообложения доходы и расходы определяются по кассовому методу. При этом датой получения доходов налогоплательщика признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. Расходами признаются затраты после их фактической оплаты.

5.2.3. Налоговая база. Ставка налога

Если объектом налогообложения являются доходы, то в этом случае налоговая база по единому налогу - это денежное выражение доходов организации. Сумма квартального авансового платежа рассчитывается по итогам каждого отчетного периода исходя из ставки налога и фактически полученных доходов. Ставка налога для упрощенцев, которые выбрали доходы в качестве объекта налогообложения, составляет 6 процентов. Доходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания квартала, полугодия, 9 месяцев.

Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, то в этом случае налоговая база по единому налогу - это денежное выражение разницы между доходами и расходами. Сумма единого налога за отчетный период рассчитывается исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала года.

Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на сумму расходов, налог взимается по ставке 15%.

На практике возможна ситуация, когда расходы окажутся больше доходов. Если отрицательный результат будет получен по итогам I квартала, I полугодия или 9 месяцев, то перечислять квартальные авансовые платежи по единому налогу организации (предпринимателю) не нужно.

Если же такая ситуация сложится по итогам года, то придется заплатить в бюджет минимальный налог. Величина минимального налога составляет 1% от суммы полученных доходов (п. 6 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ). Минимальный налог уплачивается только по итогам налогового периода (календарного) года. Сумма минимального налога, уплаченная организацией за налоговый период, в котором получен убыток, присоединяется к сумме убытков, перенесенных на будущее.

Налогоплательщики по истечении трех лет с начала применения упрощенной системы могут изменять объект налогообложения на очередной календарный год (п. 2 ст. 346.14 Налогового кодекса РФ). Например, если налогоплательщик начал применять "упрощенку" с 2005 г. с объектом налогообложения доходы минус расходы, а с 2008 г. изменил объект налогообложения на доходы, то с 2009 г. он также имеет право изменить объект налогообложения.

При переходе налогоплательщика с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, расходы, относящиеся к налоговым периодам, в которых применялся объект налогообложения в виде доходов, при исчислении налоговой базы не учитываются.

Надо сказать, что подобной точки зрения чиновники придерживаются и сейчас. Так, в Письме от 22 декабря 2006 г. N 03-11-04/2/292 Минфин России указывает, что налогоплательщики, выбравшие объект налогообложения доходы, расходы в целях налогообложения не учитывают в принципе. Однако если налогоплательщик сменил объект налогообложения, то расходы по основным средствам, приобретенным до перехода на упрощенную систему налогообложения, можно учесть в расходах в порядке, установленном пп. 3 п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. При этом остаточная стоимость основных средств согласно приведенным разъяснениям должна браться на дату перехода налогоплательщика на применение "упрощенки".

По мнению чиновников, если через несколько лет организация сменит объект налогообложения на доходы, она прекратит списывать остаточную стоимость. А если потом она снова сменит объект налогообложения, то продолжит списывать стоимость, как если бы период применения "упрощенки" с объектом налогообложения доходы отсутствовал.

Если основное средство куплено в период применения упрощенной системы налогообложения, то при соблюдении его стоимость может быть списана в расходы, как только фирма сменит объект налогообложения с доходов на доходы за минусом расходов. При этом учтите, что стоимость включается в расходы равномерно в течение первого года работы при объекте доходы минус расходы. Понятно, что оно должно быть оплачено. Если это сделано только частично, то списанию подлежит только оплаченная часть.

Теперь расскажем о стоимости материалов. Расходы на приобретение материалов можно учесть при выполнении двух требований: они оплачены и списаны в производство (использованы в производстве). Если организация купила материалы в период применения организацией "упрощенки" с объектом налогообложения доходы, то возможность учета расходов после смены объекта налогообложения будет зависеть от того, когда были выполнены условия признания расходов на приобретение материалов. Если материалы оплачены и использованы в производстве в периоде, когда объектом налогообложения были доходы, то расходы на их приобретение относятся к этому периоду и их нельзя учесть. Другое дело, если одно из условий признания расходов соблюдено только после смены объекта налогообложения. Например, если в 2007 г. материалы списаны в производство, а оплачены в 2008 г., то организация в 2008 г. сможет учесть расходы на их приобретение. Минфин России в Письме от 3 марта 2006 г. N 03-11-04/2/54 указал, что организация, применяющая объект налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, может учитывать при налогообложении стоимость сырья и материалов, приобретенных и оплаченных в предыдущем году, когда применяла общий режим налогообложения, но использованных для производства продукции в текущем году. В данном случае применима норма, прописанная в пп. 4 п. 1 ст. 346.25 Налогового кодекса РФ.

Налоговые ставки при применении упрощенной системы налогообложения установлены ст. 346.20 Налогового кодекса РФ и зависят от выбора налогоплательщиком объекта налогообложения. Если объектом налогообложения выбраны доходы, то налоговая ставка составит 6 процентов. Если же объект - доходы, уменьшенные на величину расходов, то налоговая ставка устанавливается в размере 15 процентов.

5.2.4. Исчисление и уплата налога. Декларация

Упрощенная система налогообложения позволяет платить единый налог либо со всей суммы полученных доходов, либо с суммы доходов, уменьшенных на величину расходов (п. 1 ст. 346.14 Налогового кодекса РФ).

Объект налогообложения для "упрощенки" можно выбрать только один раз и только до начала того календарного года, с которого организацией или индивидуальным предпринимателем будет решено перейти на этот режим налогообложения.

При расчете единого налога доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. Согласно ст. 346.19 Налогового кодекса РФ налоговым периодом по единому налогу является календарный год. Отчетными периодами считаются квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Доходы и расходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, нужно пересчитать в рубли по официальному курсу Банка России. В отношении доходов такой пересчет необходимо сделать на дату получения доходов, а в отношении расходов - на дату осуществления соответствующего платежа.

Глава 26.2 Налогового кодекса РФ предусматривает уплату единого налога в виде авансовых платежей. Под авансовыми платежами в данном случае подразумевается их перечисление по итогам каждого отчетного периода. Порядок их расчета зависит от выбранного объекта налогообложения.

Если объектом налогообложения являются доходы, то в этом случае налоговая база по единому налогу - это денежное выражение доходов организации. Сумма квартального авансового платежа рассчитывается по итогам каждого отчетного периода исходя из ставки налога и фактически полученных доходов. Ставка налога для упрощенцев, которые выбрали доходы в качестве объекта налогообложения, составляет 6 процентов. Доходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания квартала, полугодия, 9 месяцев.

Затем величина единого налога за отчетный период уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и пособий по временной нетрудоспособности, но не более чем на 50 процентов.

Однако уменьшить единый налог организация может только на сумму пособий, которые она выплатила за счет собственных средств, а не за счет ФСС РФ. И хотя прямо из Налогового кодекса РФ это не следует, об этом сказано в строке 110 разд. 2 декларации по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, то налоговая база по единому налогу - это денежное выражение разницы между доходами и

расходами. Сумма единого налога за отчетный период рассчитывается исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала года. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на сумму расходов, налог взимается по ставке 15 процентов.

Следует обратить внимание, что страховые взносы на обязательное пенсионное страхование при расчете единого налога в полном размере включаются в состав расходов. Пособия по временной нетрудоспособности, выплаченные работодателем своим работникам за счет собственных средств, включаются в состав расходов на оплату труда (пп. 6 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Декларация по единому налогу должна представляться в налоговую инспекцию ежеквартально - не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим от отчетным периодом.

В эти же сроки единый налог перечисляется в бюджет. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны представить налоговую декларацию по итогам года не позднее 31 марта года, следующего за отчетным годом. В тот же срок они должны уплатить единый налог в бюджет по итогам года.

Индивидуальные предприниматели уплачивают налог по итогам налогового периода не позднее 30 апреля. В этот же срок они должны представить налоговую декларацию по единому налогу в налоговую инспекцию.

Если срок сдачи налоговой декларации и уплаты единого налога приходится на выходной день, то он переносится на первый рабочий день.

Декларация по единому налогу должна представляться в налоговую инспекцию ежеквартально - не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны представить налоговую декларацию по итогам года не позднее 31 марта года, следующего за отчетным годом. В тот же срок они должны уплатить единый налог в бюджет по итогам года.

Индивидуальные предприниматели уплачивают налог по итогам налогового периода не позднее 30 апреля. В этот же срок они должны представить налоговую декларацию по единому налогу в налоговую инспекцию.

Если срок сдачи налоговой декларации и уплаты единого налога приходится на выходной день, то он переносится на первый рабочий день.

5.3. Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)

5.3.1. Налогоплательщики

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности относится к специальным налоговым режимам.

Вводят этот налог на подведомственной территории местные власти (п. 1 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ). Если на территории, где введен "вмененный" налог, предприятие или индивидуальный предприниматель занимаются той деятельностью, которая облагается ЕНВД, то они обязаны его уплачивать. Отказаться от такой обязанности нельзя.

Организации - плательщики ЕНВД в соответствии с п. 4 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ освобождаются от следующих налогов:

- налога на прибыль;
- налога на имущество;
- единого социального налога (ЕСН);
- налога на добавленную стоимость (НДС).

А для индивидуальных предпринимателей ЕНВД заменяет следующие виды налогов:

- налог на доходы физических лиц (НДФЛ);
- налог на имущество физических лиц;
- единый социальный налог (ЕСН);
- налог на добавленную стоимость (НДС).

Надо отметить, что замена уплаты перечисленных налогов осуществляется только по той предпринимательской деятельности, которая переведена на ЕНВД. Если фирма (предприниматель) занимается, помимо деятельности, переведенной на уплату единого налога, еще и деятельностью, не подпадающей под ЕНВД, то по этому второму виду деятельности они обязаны платить все "общережимные" налоги.

Несмотря на то что ЕНВД заменяет уплату некоторых налогов, это не значит, что, кроме единого налога, не надо перечислять никаких других платежей и взносов в бюджет. Ведь перечень налогов, которые заменяет ЕНВД, закрыт. Кроме того, о необходимости уплаты иных налогов прямо сказано в п. 4 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ.

В первую очередь это касается НДС, который плательщики ЕНВД должны перечислять при ввозе товаров на таможенную территорию России. Определяя этот НДС, необходимо

руководствоваться положениями гл. 21 Налогового кодекса РФ, а также российским таможенным законодательством.

Помимо этого, исходя из перечня налогов и сборов, приведенного в ст. ст. 13 - 15 Налогового кодекса РФ, "вмененщики" (при возникновении соответствующих объектов налогообложения) могут перечислять в бюджет следующие федеральные налоги и сборы:

- налог на добычу полезных ископаемых;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственную пошлину;
- водный налог.

А также региональные налоги:

- транспортный налог.

И местные налоги:

- земельный налог.

Кроме того, за фирмами и коммерсантами, переведенными на ЕНВД, сохраняется обязанность уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование сотрудников в соответствии с Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" (далее - Закон N 167-ФЗ).

Помимо этого, индивидуальные предприниматели должны платить обязательные фиксированные "пенсионные" взносы за себя.

На ЕНВД переводится оказание услуг общественного питания, осуществляемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания. Не подлежат переводу на ЕНВД услуги общественного питания учреждениями образования, здравоохранения и социального обеспечения.

В настоящее время деятельность школьных, институтских и больничных столовых может быть классифицирована как деятельность в сфере общественного питания, переводимая на ЕНВД. Если в муниципальном образовании или районе, где работает учебное заведение или находится лечебное учреждение, ЕНВД на общепит введен, то налогообложение учреждения осуществляется в соответствии с гл. 26.3 Налогового кодекса РФ. Дело в том, что к услугам общественного питания относятся платные услуги, классифицируемые по кодам подгрупп 122100 и 122500 в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению ОК 002-93 (ОКУН), утвержденным Постановлением Госстандарта России от 28 июня 1993 г. N 163. В эти подгруппы включены и услуги столовой (код 122103).

Такие подразделения образовательных и медицинских учреждений подпадать под систему налогообложения в виде ЕНВД не будут.

Услуги по временному размещению и проживанию

Согласно пп. 12 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ система налогообложения в виде ЕНВД может применяться в отношении оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 кв. м.

Помещение для временного размещения и проживания - это помещение, используемое для временного размещения и проживания физических лиц (квартира, комната в квартире, частный дом, коттедж (их части), гостиничный номер, комната в общежитии и другие помещения). Объекты предоставления услуг по временному размещению и проживанию - здания, строения, сооружения (их части), имеющие помещения для временного размещения и проживания (жилые дома, коттеджи, частные дома, постройки на приусадебных участках, здания и строения (комплексы конструктивно обособленных (объединенных) зданий и строений, расположенных на одном земельном участке), используемые под гостиницы, кемпинги, общежития и другие объекты).

В Налоговом кодексе РФ четко сказано, что общая площадь помещений для временного размещения и проживания определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов на объекты предоставления услуг по временному размещению и проживанию (договоров купли-продажи, аренды (субаренды), технических паспортов, планов, схем, экспликаций и других документов).

Таковыми документами могут быть: договор купли-продажи квартиры, дома, гостиницы, пансионата и других объектов временного размещения и проживания граждан; технический паспорт, план, схема, экспликация и договор аренды (субаренды) на объекты временного размещения и проживания и другие документы, содержащие информацию об указанных объектах.

Если на каждый объект оказания услуг по временному размещению и проживанию правоустанавливающие документы (свидетельства о государственной регистрации права

собственности) оформлены отдельно, то их следует рассматривать как отдельные объекты. То есть определять площадь спальных помещений по таким объектам необходимо отдельно.

В таком случае превышение ограничения по площади по одному из объектов предпринимательской деятельности не является препятствием для применения системы налогообложения в виде ЕНВД.

При определении общей площади помещений для временного размещения и проживания объектов гостиничного типа (гостиниц, кемпингов, общежитий и других объектов) не учитывается площадь помещений общего пользования проживающих (холлов, коридоров, вестибюлей на этажах, межэтажных лестниц, общих санузлов, саун и душевых комнат, помещений ресторанов, баров, столовых и других помещений), а также площадь административно-хозяйственных помещений.

Услуги по передаче во временное пользование торговых мест и земельных участков

Согласно пп. 13 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ на ЕНВД переводится предпринимательская деятельность по оказанию услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей.

ЕНВД применяется в отношении "оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов), а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей".

В перечень видов деятельности, которые подлежат переводу на ЕНВД, включаются также услуги по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для организации торговых мест в стационарной торговой сети. А также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей.

Стационарное торговое место - это место, используемое для совершения сделок купли-продажи в объектах стационарной торговой сети. К стационарным торговым местам относятся также земельные участки, передаваемые в аренду организациям и индивидуальным предпринимателям для организации стационарной торговой сети.

Другими словами, в торговой сети, расположенной в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях и сооружениях (их частях), используемых для заключения договоров розничной купли-продажи, а также для проведения торгов. К ним относятся крытые рынки (ярмарки), торговые комплексы, киоски и другие аналогичные объекты, в том числе обособленные объекты организации розничной торговли, размещенные на земельных участках и не подлежащие перемещению в течение всего периода времени, предусмотренного договорами на их размещение (установку) и (или) договорами их аренды или субаренды (палатки, ларьки, контейнеры, боксы и т.д.).

Получается, что деятельность по передаче в аренду торговых мест, имеющих торговые залы, на уплату ЕНВД переводу не подлежит. Речь идет о зданиях и сооружениях, магазинах и павильонах, обособленных помещениях, у которых есть торговые залы.

Под ЕНВД попадает сдача в аренду торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов. А под стационарной торговой сетью понимается торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, подсоединенных к инженерным коммуникациям. Соответственно если торговые места расположены в помещениях, не предназначенных для торговли, то бизнес по сдаче таких мест в аренду не переводится с нового года на ЕНВД. Между тем в этом году Минфин России разъяснял, что передача во временное пользование торговых мест на автовокзалах, железнодорожных вокзалах, административных и учебных зданиях подпадает под ЕНВД.

Кто не может перейти на уплату ЕНВД

Пункт 2.1 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ запрещает применять систему налогообложения в виде ЕНВД по видам предпринимательской деятельности, указанным в п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ, в случае если такой бизнес ведется в рамках договора доверительного управления имуществом. А также в случае осуществления их налогоплательщиками, отнесенными к категории крупнейших в соответствии со ст. 83 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ система ЕНВД вводится в действие нормативными актами представительных органов муниципальных районов, городских округов,

законами г. Москвы и г. Санкт-Петербурга. Местные власти могут определять виды деятельности, облагаемые "вменным" налогом, но только в пределах перечня, который установлен п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ.

5.3.2. Объект налогообложения. Налоговая база

Объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика.

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются следующие физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц:

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (руб.)
1	2	3
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки (в квадратных метрах)	50
Оказание автотранспортных услуг	Количество транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов	6 000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (в квадратных метрах)	1 800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, и розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети	Торговое место	9 000
Развозная (разносная) торговля (за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами к нему, меховыми изделиями и технически сложными товарами бытового назначения)	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах)	1 000
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500

Распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения рекламы с автоматической сменой изображения (в квадратных метрах)	3 000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля экспонирующей поверхности (в квадратных метрах)	4 000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы (в квадратных метрах)	5 000
Распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах	Количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы	10 000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Площадь спального помещения (в квадратных метрах)	1 000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках	Количество торговых мест, переданных во временное владение или пользование другим хозяйствующим субъектам	6 000

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода. Рассчитывают ее исходя из установленных п. 3 ст. 346.29 Налогового кодекса РФ значений базовой доходности и физического показателя, а также значений корректирующих коэффициентов К1 и К2.

При расчете налоговой базы используется следующая формула:

$$ВД = (БД \times (N1 + N2 + N3) \times K1 \times K2),$$

где ВД - величина вмененного дохода;

БД - значение базовой доходности в месяц по определенному виду предпринимательской деятельности;

N1, N2, N3 - физические показатели, характеризующие данный вид деятельности, в каждом месяце налогового периода;

K1, K2, - корректирующие коэффициенты базовой доходности.

Если в течение квартала величина физического показателя меняется, плательщик ЕНВД учитывает это изменение с начала того месяца, в котором оно произошло.

Определив размер вмененного дохода, организация (предприниматель) умножает его на ставку единого налога. Она равна 15 процентам (ст. 346.31 Налогового кодекса РФ).

$$ЕН = ВД \times 15\%,$$

где ВД - вмененный доход за налоговый период;

ЕН - сумма единого налога.

Рассмотрим, что представляют собой базовая доходность, физические показатели, а также корректирующие коэффициенты базовой доходности для расчета единого налога на вмененный доход.

Для каждого вида предпринимательской деятельности, переводимой на ЕНВД, действует своя величина базовой доходности. Установлены они в п. 3 ст. 346.29 Налогового кодекса РФ.

Обращаем ваше внимание: базовая доходность является постоянной величиной, то есть ее не могут изменять на уровне муниципалитетов.

Количество работников

Физический показатель определяется как количество всех сотрудников, в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера (ст. 346.27 Налогового кодекса РФ).

Сложности при расчете среднесписочной численности могут возникнуть, если налогоплательщик осуществляет деятельность, облагаемую и не облагаемую ЕНВД.

Расчет среднесписочной численности в этом случае ведется следующим образом. Численность работников управленческого персонала надо распределять пропорционально среднесписочной (средней) численности сотрудников, занятых в каждом из видов деятельности.

При составлении налоговой декларации по ЕНВД все количественные показатели указываются в целых единицах. Значения показателей менее 0,5 единицы отбрасываются, а 0,5 единицы и более округляются до целой единицы. Это правило распространяется и на величину средней численности работников.

Площадь торгового зала

В соответствии со ст. 346.27 Налогового кодекса РФ под площадью торгового зала понимается часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала.

Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала.

Таким образом, при исчислении налоговой базы по ЕНВД налогоплательщиком, осуществляющим розничную торговлю через объект стационарной торговой сети, имеющий торговый зал (магазин, павильон), учитываются площади всех фактически используемых им для ведения розничной торговли товарами и оказания услуг покупателям помещений такого объекта.

Площади складских, офисных, подсобных и иных, не предназначенных для ведения розничной торговли и оказания услуг покупателям помещений объекта стационарной торговой сети, имеющего торговый зал, учитываются налогоплательщиком при исчислении налоговой базы по ЕНВД только в том случае, если такие помещения им фактически используются для указанных выше целей.

При этом в целях гл. 26.3 Налогового кодекса РФ площадь названных помещений в каждом объекте стационарной торговой сети, имеющем торговый зал, не должна превышать 150 кв. м.

Налогоплательщики, осуществляющие розничную торговлю одновременно через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью до 150 кв. м, и через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью свыше 150 кв. м, подлежат переводу на систему налогообложения в виде ЕНВД только в отношении розничной торговли, осуществляемой ими через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью до 150 кв. м.

Доходы, полученные такими налогоплательщиками от осуществления розничной торговли через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью свыше 150 кв. м, подлежат налогообложению в общеустановленном порядке либо в порядке и на условиях, предусмотренных гл. 26.2 Налогового кодекса РФ, на основе данных раздельного учета доходов и расходов.

Площадь торгового зала (зала обслуживания посетителей) определяется на основе правоустанавливающих и инвентаризационных документов (ст. 346.27).

К таким документам относятся любые имеющиеся у налогоплательщика на объект стационарной торговой сети (стационарный объект организации общественного питания) документы, содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на ведение розничной торговли (оказание услуг общественного питания) на открытой площадке и т.п.).

В связи с этим фактическое использование налогоплательщиком для ведения розничной торговли части торговой площади (до 150 кв. м) объекта стационарной торговой сети от указанной

в инвентаризационных и приостанавливающих документах на этот объект не может служить основанием для применения им в отношении осуществляемой деятельности системы налогообложения в виде ЕНВД.

Вместе с тем следует иметь в виду, что согласно ст. 606 Гражданского кодекса РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

При этом надо отметить, что договор аренды является одним из видов гражданско-правовых обязательств (сделок), порядок и условия заключения которых регулируются нормами гражданского законодательства, которое в соответствии со ст. 1 Гражданского кодекса РФ основывается на признании равенства участников регулируемых им отношений, неприкосновенности собственности, свободы договора, недопустимости произвольного вмешательства кого-либо в частные дела, необходимости беспрепятственного осуществления гражданских прав, обеспечения восстановления нарушенных прав, их судебной защиты.

При заключении договора аренды части торговой площади объекта стационарной торговой сети стороны вправе самостоятельно определять предмет и условия договора, в том числе и размер передаваемой в аренду торговой площади, за которую арендатор (наниматель) вносит арендную плату и которая им учитывается при исчислении налоговой базы по единому налогу на вмененный доход.

Поэтому если налогоплательщиком для ведения розничной торговли арендована часть торгового зала объекта стационарной торговой сети площадью до 150 кв. м, используемая им для осуществления данной деятельности, объектом организации розничной торговли признается арендованная часть торгового зала, а правоустанавливающим документом на данный объект - заключенный с арендодателем договор аренды.

При этом, если иное не предусмотрено условиями данной сделки, исчисление налоговой базы по ЕНВД осуществляется налогоплательщиком с использованием физического показателя базовой доходности "площадь торгового зала", величина которого определяется в соответствии с условиями договора аренды.

В случае если арендованная площадь (часть площади) торгового зала объекта стационарной торговой сети используется налогоплательщиком не только для ведения розничной торговли, но и для осуществления иных видов предпринимательской деятельности (в том числе не подпадающих под действие системы налогообложения в виде ЕНВД) и при этом данная площадь (часть площади) торгового зала им конструктивно не разделена для ведения каждого из таких видов предпринимательской деятельности либо разделена, но это не отражено в правоустанавливающих (инвентаризационных) документах, то при определении величины физического показателя базовой доходности налогоплательщиком должна учитываться вся арендованная им площадь (часть площади) торгового зала.

Как уже отмечалось выше, функциональное (пропорциональное) деление арендованной площади торгового зала в этом случае не производится.

Налогоплательщиком-арендодателем, осуществляющим розничную торговлю, при исчислении налоговой базы по ЕНВД величина физического показателя базовой доходности "площадь торгового зала" определяется как разница между площадью торгового зала, указанной в правоустанавливающих и инвентаризационных документах на принадлежащий ему (арендованный им) объект стационарной торговой сети, и площадью торгового зала, переданной им на основе договоров аренды (субаренды) во временное владение и (или) использование другим хозяйствующим субъектам.

Также следует иметь в виду, что наличие у налогоплательщика-арендатора (субарендатора) нескольких договоров аренды (субаренды) торговых площадей в одном объекте стационарной торговой сети, имеющем торговый зал (торговые залы), является для него основанием для учета таких площадей при исчислении налоговой базы по ЕНВД отдельно по каждому арендованному им месту (арендованной им части площади торгового зала) в данном объекте. Суммарный учет арендованных торговых площадей в этом случае им не производится.

При осуществлении налогоплательщиком розничной торговли через принадлежащий ему (арендованный им) объект стационарной торговой сети, имеющий несколько обособленных торговых залов (в том числе расположенных на разных этажах этого объекта), учет торговой площади для целей исчисления налоговой базы производится по совокупности всех торговых площадей, используемых налогоплательщиком для ведения розничной торговли и оказания услуг покупателям.

Если налогоплательщик осуществляет розничную торговлю товарами на арендованной им части торгового зала магазина через размещенную на ней легко возводимую сборно-разборную конструкцию, рассчитанную на одно торговое место, имеющую витрину (прилавок) для выкладки (демонстрации) образцов реализуемых товаров и не предусматривающую непосредственного доступа покупателей к товарам внутри этой конструкции, то фактически розничная торговля

данным налогоплательщиком осуществляется не через арендованную им часть торгового зала магазина, а через размещенный на ней объект организации розничной торговли, соответствующий установленному гл. 26.3 Налогового кодекса РФ понятию палатки, которая для целей применения системы налогообложения в виде ЕНВД признается объектом нестационарной торговой сети.

При таких обстоятельствах данный налогоплательщик (вне зависимости от условий заключенного им договора аренды (субаренды) торговой площади) вправе при исчислении налоговой базы по ЕНВД использовать физический показатель базовой доходности "торговое место".

Площадь стоянки

Согласно ст. 346.29 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы в отношении услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках в качестве физического показателя используется площадь стоянки. При этом ст. 346.27 Налогового кодекса РФ определяет платные стоянки как площади (в том числе открытые и закрытые площадки), используемые в качестве мест для оказания платных услуг по хранению транспортных средств. Тем не менее специалисты Минфина России считают, что единый налог надо рассчитывать исходя из всей площади стоянки. То есть следует учитывать проезды, повороты, разворотные площадки и т.д.

Определение площади стоянки звучит как общая площадь земельного участка, на которой размещена платная стоянка, определяемая на основании правоустанавливающих и инвентаризационных документов.

Количество торговых мест

Торговое место - место, используемое для совершения сделок купли-продажи (ст. 346.27 Налогового кодекса РФ). Величина этого физического показателя определяется на основании первичных документов, которые подтверждают право организации на использование торговых мест (договоры аренды или субаренды, разрешения на торговлю на открытой площадке и т.п.).

В соответствии с нормами гражданского законодательства при заключении договора аренды стороны вправе самостоятельно определять объект и условия такого договора (в том числе и количество арендуемых по договору торговых мест). По мнению сотрудников ФНС, наличие у налогоплательщика ЕНВД нескольких договоров аренды либо использование им по одному договору нескольких торговых мест является основанием для исчисления единого налога по каждому арендованному торговому месту.

Торговым местом считается место, используемое для совершения сделок розничной купли-продажи. К торговым местам относятся здания, строения, сооружения (их часть) и (или) земельные участки, используемые для совершения сделок розничной купли-продажи. А также объекты организации розничной торговли и общественного питания, не имеющие торговых залов и залов обслуживания посетителей. К таковым относятся палатки, ларьки, киоски, боксы, контейнеры и другие объекты (в том числе расположенные в зданиях, строениях и сооружениях), прилавки, столы, лотки (в том числе расположенные на земельных участках), земельные участки, используемые для размещения объектов организации розничной торговли (общественного питания), не имеющих торговых залов (залов обслуживания посетителей), прилавков, столов, лотков и других объектов.

Количество транспортных средств

Статьей 346.27 Налогового кодекса РФ определено понятие транспортных средств - это автотранспортные средства, предназначенные для перевозки по дорогам пассажиров и грузов (автобусы любых типов, легковые и грузовые автомобили). К транспортным средствам не относятся прицепы, полуприцепы и прицепы-ропуски.

Для расчета суммы ЕНВД нужно выяснить число автомобилей, фактически используемых для перевозок. Их количество может быть меньше количества стоящих на балансе или арендуемых.

При этом для перевода на спецрежим форма оплаты услуг перевозки (наличная, безналичная) не имеет значения.

Площадь информационного поля

В ст. 346.27 Налогового кодекса РФ дано такое определение распространения и размещения наружной рекламы. Это - "деятельность организаций или индивидуальных предпринимателей по доведению до потребителей рекламы, рекламной информации путем предоставления и (или) использования средств наружной рекламы (щитов, стендов, плакатов, световых и электронных табло и иных стационарных технических средств), предназначенной для неопределенного круга лиц и рассчитанной на визуальное восприятие".

При этом понятие рекламы содержится в Федеральном законе от 13 марта 2006 г. N 38-ФЗ "О рекламе". Так, согласно ст. 3 этого документа "реклама - информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке".

Итак, гл. 26.3 Налогового кодекса РФ не предусмотрено каких-либо ограничений по видам рекламной информации. Поэтому представители ФНС России считают, что это относится, в том числе и к рекламе, носящей социальную направленность. Об этом сказано в Письме ФНС России от 30 ноября 2004 г. N 22-2-14/1841@.

А облагается ли ЕНВД размещаемая на вывесках информация об изготовителе, исполнителе или продавце - фирменное наименование организации, место ее нахождения, режим работы и т.п.? Нет, не облагается. Дело в том, что ст. 9 Закона РФ от 7 февраля 1992 г. N 2300-1 "О защите прав потребителей" устанавливает обязанность указанных лиц доводить данную информацию до сведения потребителей. Исходя из этого, такая информация не является рекламой. Следовательно, ее размещение на вывесках не подпадает под действие системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. В аналогичном порядке рассматривается и информация учреждений культуры, образования и здравоохранения, размещаемая этими учреждениями на принадлежащих им стационарных технических средствах и объектах недвижимого имущества.

Согласно ст. 346.27 Налогового кодекса РФ под физическим показателем базовой доходности "площадь информационного поля наружной рекламы" с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения, понимается площадь нанесенного изображения, а под физическим показателем базовой доходности "площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы" - площадь светоизлучающей поверхности.

Площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения - площадь экспонирующей поверхности.

Что касается распространения рекламы на транспортных средствах, то согласно ст. 346.27 Налогового кодекса РФ под этой деятельностью понимается деятельность организаций или индивидуальных предпринимателей по доведению до потребителей рекламной информации, предназначенной для неопределенного круга лиц и рассчитанной на визуальное восприятие, путем размещения рекламы на крышах, боковых поверхностях кузовов указанных объектов, а также установки на них рекламных щитов, табличек, электронных табло и иных средств рекламы.

Площадь зала обслуживания

Статья 346.27 Налогового кодекса РФ дает самостоятельное понятие "площадь зала обслуживания посетителей". Под ней понимается площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Отметим, что Налоговый кодекс РФ называет и перечень документов, на основании которых определяется площадь зала обслуживания посетителей. В частности, к инвентаризационным и правоустанавливающим документам относятся любые документы на объект стационарной торговой сети (организации общественного питания), содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке и другие документы).

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются следующие физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц:

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (руб.)
1	2	3
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки (в квадратных метрах)	50
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов	6 000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Посадочное место	1 500
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (в квадратных метрах)	1 800
Розничная торговля, осуществляемая в объектах стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 кв. м	Торговое место	9 000
Розничная торговля, осуществляемая в объектах стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 кв. м	Площадь торгового места в квадратных метрах	1 800
Разносная (развозная) торговля (за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами к нему, меховыми изделиями и технически сложными товарами бытового назначения)	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах)	1 000
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, кроме наружной рекламы с автоматической сменой изображения (в квадратных метрах)	3 000

Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля экспонирующей поверхности (в квадратных метрах)	4 000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы (в квадратных метрах)	5 000
Распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах	Количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы	10 000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Площадь спального помещения (в квадратных метрах)	1 000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов), а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, в которых площадь одного торгового места, объекта нестационарной торговой сети или объекта организации общественного питания не превышает 5 кв. м	Количество торговых мест, переданных во владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам	6 000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов), а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, в которых площадь одного торгового места, объекта нестационарной торговой сети или объекта организации общественного питания превышает 5 кв. м	Количество торговых мест, переданных во владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам (в квадратных метрах)	1 200

Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков площадью, не превышающей 10 кв. м, для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей	Количество земельных участков, переданных во временное владение и (или) в пользование	5 000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков площадью, превышающей 10 кв. м, для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей	Количество земельных участков, переданных во временное владение и (или) в пользование (в квадратных метрах)	1 000

Представительные органы вправе определять виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится ЕНВД. Но делать они это могут только в рамках того перечня, который установлен п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ. То есть на местах ЕНВД может применяться как в отношении всех установленных налоговым законодательством видов деятельности, так и для некоторых из них. При введении ЕНВД на своей территории представительные органы вправе установить значение коэффициента К₂, указанного в ст. 346.27 Налогового кодекса РФ, или значения данного коэффициента, учитывающие особенности ведения предпринимательской деятельности (пп. 3 п. 3 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ).

Если нормативный правовой акт представительного органа муниципального района, городского округа, законы городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о внесении изменений в действующие значения корректирующего коэффициента К₂ не приняты до начала следующего календарного года и (или) не вступили в силу в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ, с начала следующего календарного года, то в следующем календарном году продолжают действовать значения корректирующего коэффициента К₂, действовавшие в предыдущем календарном году.

Коэффициенты

Согласно п. 4 ст. 346.29 Налогового кодекса РФ для расчета величины вмененного дохода базовая доходность корректируется (умножается) на соответствующие коэффициенты.

Понятия этих коэффициентов даны в ст. 346.27 Налогового кодекса РФ:

К₁ - устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

К₂- корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период времени осуществления деятельности, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности.

В целях учета фактического периода времени осуществления предпринимательской деятельности значение корректирующего коэффициента K2 определяется как отношение количества календарных дней ведения предпринимательской деятельности в течение календарного месяца налогового периода к количеству календарных дней в календарном месяце налогового периода.

Иными словами, эта формулировка означает следующее: при определении налоговой базы организация или предприниматель должны разделить значение коэффициента K2 на количество календарных дней в месяце и умножить на количество фактических дней ведения предпринимательской деятельности в нем.

Согласно п. 7 ст. 346.29 Налогового кодекса РФ значения корректирующего коэффициента K2 определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

5.3.3. Налоговый период. Налоговая ставка

Налоговый период - календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период - один из основных элементов налогообложения, которые должны быть определены в акте законодательства РФ о налогах и сборах для того, чтобы налог считался установленным.

Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов (по ЕНВД не устанавливается), по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Налоговым периодом по ЕНВД признается квартал.

Налоговая ставка - величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговая ставка - один из основных элементов налогообложения, которые должны быть определены в акте законодательства о налогах и сборах для того, чтобы налог считался установленным.

Налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются Налоговым кодексом РФ, а в случаях, указанных в Налоговом кодексе РФ, ставки федеральных налогов могут устанавливаться Правительством РФ в порядке и пределах, определенных Налоговым кодексом РФ.

Ставка ЕНВД устанавливается в размере 15 процентов величины вмененного дохода.

Рассчитанная за налоговый период величина ЕНВД может быть уменьшена на суммы, предусмотренные п. 2 ст. 346.32 Налогового кодекса РФ. А именно:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплаченные за этот же период времени. Это касается пенсионных взносов только по тем работникам, которые заняты в сферах деятельности, облагаемых ЕНВД. Если речь идет об индивидуальных предпринимателях, то они уменьшают ЕНВД еще и на сумму обязательного фиксированного платежа в Пенсионный Фонд РФ (ПФР), уплаченного за себя;

- выплаченные за счет средств работодателя пособия по временной нетрудоспособности.

Налоговым периодом по ЕНВД является квартал (ст. 346.30 Налогового кодекса РФ). То есть платить налог нужно ежеквартально. В соответствии с п. 1 ст. 346.32 Налогового кодекса РФ заплатить ЕНВД по итогам налогового периода надо не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Какое-либо уменьшение суммы налога при его уплате авансом сразу за несколько налоговых периодов в гл. 26.3 Налогового кодекса РФ не предусмотрено.

Плательщики ЕНВД отчитываются перед налоговыми инспекциями ежеквартально. Сдать декларацию надо не позднее 20-го числа первого месяца, следующего за отчетным кварталом (п. 3 ст. 346.32 Налогового кодекса РФ).

Глава 6. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

6.1. Налогоплательщики

Плательщиками налога на имущество являются иностранные и российские организации.

Налог на имущество должны уплачивать все российские организации независимо от форм собственности и ведомственной подчиненности, в том числе органы государственной власти (исполнительной и законодательной), включая все министерства и ведомства, некоммерческие организации, бюджетные организации, государственные унитарные предприятия, Центральный банк РФ и его территориальные учреждения, финансово-кредитные организации, а также внебюджетные государственные фонды.

В законах субъектов РФ о налоге на имущество организаций могут быть установлены льготы по этому налогу для отдельных категорий налогоплательщиков.

Кроме того, налог на имущество не платят организации, работающие по упрощенной системе налогообложения, плательщики единого налога на вмененный доход (с имущества, которое используется в деятельности, облагаемой ЕНВД) и те организации, которые уплачивают единый сельскохозяйственный налог. Также данный налог не нужно платить и со стоимости имущества, используемого исключительно в деятельности, предусмотренной соглашениями о разделе продукции. В гл. 30 Налогового кодекса РФ эти нормы не прописаны, но о них сказано в гл. 26.1, 26.2, 26.3 и 26.4 Налогового кодекса РФ.

Следовательно, если российская организация не переведена на спецрежим, то она признается плательщиком налога на имущество согласно гл. 30 Налогового кодекса РФ. При этом плательщиком она становится после ее государственной регистрации в качестве юридического лица, которая производится в соответствии со ст. 51 ГК РФ. Юридическое лицо подлежит государственной регистрации в порядке, определяемом Федеральным законом от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей". Данные государственной регистрации включаются в Единый государственный реестр юридических лиц. Юридическое лицо считается созданным со дня внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц.

Таким образом, российская организация признается плательщиком налога на имущество со дня внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц.

Иностранная организация признается плательщиком налога на имущество с учетом положений международных договоров Российской Федерации в следующих случаях:

- она осуществляет деятельность в Российской Федерации, приводящую к образованию постоянного представительства в соответствии со ст. 306 Налогового кодекса РФ;
- она имеет в Российской Федерации на праве собственности объект недвижимого имущества; при этом она не осуществляет деятельности в Российской Федерации, или объект недвижимого имущества, которым она владеет, не относится к деятельности, осуществляемой через постоянное представительство иностранной организации в Российской Федерации;
- она осуществляет деятельность в Российской Федерации, приводящую к образованию постоянного представительства в соответствии со ст. 306 Налогового кодекса РФ, и имеет в Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации объект недвижимого имущества, принадлежащий ей на праве собственности.

Согласно п. 2 ст. 306 Налогового кодекса РФ под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации, если иное не предусмотрено международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, для целей гл. 30 Налогового кодекса РФ понимаются филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации (далее - отделение), через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации.

Иностранная организация рассматривается как имеющая постоянное представительство, если она поставляет с территории Российской Федерации принадлежащие ей товары, полученные в результате переработки на таможенной территории или под таможенным контролем, а также если она осуществляет деятельность, отвечающую признакам, предусмотренным п. 2 ст. 306 Налогового кодекса РФ, через лицо, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией представляет ее интересы в Российской Федерации, действует на территории Российской Федерации от имени этой иностранной организации, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации (зависимый агент).

Иностранная организация не рассматривается как имеющая постоянное представительство, если она осуществляет деятельность на территории Российской Федерации через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или через любое другое лицо, действующее в рамках своей основной (обычной) деятельности.

Тот факт, что лицо, осуществляющее деятельность на территории Российской Федерации, является взаимозависимым с иностранной организацией при отсутствии признаков зависимого агента, предусмотренных п. 9 ст. 306 Налогового кодекса РФ, не рассматривается как фактор, приводящий к образованию постоянного представительства этой иностранной организации в Российской Федерации.

В отношении понятий территории Российской Федерации, континентального шельфа Российской Федерации и исключительной экономической зоны Российской Федерации необходимо отметить следующее.

В соответствии с ч. 1 ст. 67 Конституции РФ территория Российской Федерации включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними. Частью 2 этой же статьи установлено, что Российская Федерация

обладает суверенными правами и осуществляет юрисдикцию на континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне Российской Федерации в порядке, определяемом федеральным законом и нормами международного права.

Статус и правовой режим внутренних морских вод, территориального моря и прилегающей зоны Российской Федерации установлены Федеральным законом от 31 июля 1998 г. N 155-ФЗ "О внутренних морских водах, территориальном море и прилегающей зоне Российской Федерации". В соответствии с п. 1 ст. 1 названного Закона внутренние морские воды Российской Федерации - это воды, расположенные в сторону берега от исходных линий, от которых отмеряется ширина территориального моря Российской Федерации. Внутренние морские воды являются составной частью территории Российской Федерации.

Согласно п. 2 этой же статьи к внутренним морским водам относятся воды:

портов Российской Федерации, ограниченные линией, проходящей через наиболее удаленные в сторону моря точки гидротехнических и других постоянных сооружений портов;

заливов, бухт, губ и лиманов, берега которых полностью принадлежат Российской Федерации, до прямой линии, проведенной от берега к берегу в месте наибольшего отлива, где со стороны моря впервые образуется один или несколько проходов, если ширина каждого из них не превышает 24 морские мили;

заливов, бухт, губ и лиманов, морей и проливов с шириной входа в них более чем 24 морские мили, которые исторически принадлежат Российской Федерации, перечень которых устанавливается Правительством РФ и публикуется в "Извещениях мореплавателям".

В соответствии с п. 1 ст. 2 названного Закона территориальное море Российской Федерации - это примыкающий к сухопутной территории или к внутренним морским водам морской пояс шириной 12 морских миль, отмеряемых от исходных линий, указанных в ст. 4 этого же Закона. Иная ширина территориального моря может быть установлена в соответствии с положениями ст. 3 Закона о делимитации территориального моря.

Определение территориального моря согласно п. 2 ст. 2 применяется также ко всем островам Российской Федерации.

Согласно п. 3 этой же статьи внешняя граница территориального моря является Государственной границей Российской Федерации. Внутренней границей территориального моря являются исходные линии, от которых отмеряется ширина территориального моря.

Статьей 3 названного Закона установлено, что делимитация территориального моря между Российской Федерацией и государствами, побережья которых противостоят побережью Российской Федерации или являются смежными с побережьем Российской Федерации, осуществляется в соответствии с общепризнанными принципами и нормами международного права и международными договорами Российской Федерации.

Статус континентального шельфа Российской Федерации определен Федеральным законом от 30 ноября 1995 г. N 187-ФЗ "О континентальном шельфе Российской Федерации", ст. 1 которого содержит следующее:

континентальный шельф Российской Федерации включает в себя морское дно и недра подводных районов, находящиеся за пределами территориального моря Российской Федерации на всем протяжении естественного продолжения ее сухопутной территории до внешней границы подводной окраины материка;

подводной окраиной материка является продолжение континентального массива Российской Федерации, включающего в себя поверхность и недра континентального шельфа, склона и подъема;

определение континентального шельфа применяется также ко всем островам Российской Федерации;

внутренней границей континентального шельфа является внешняя граница территориального моря;

с учетом положений ст. 2 названного Закона о делимитации континентального шельфа внешняя граница континентального шельфа находится на расстоянии 200 морских миль от исходных линий, от которых отмеряется ширина территориального моря, при условии, что внешняя граница подводной окраины материка не простирается на расстояние более чем 200 морских миль;

если подводная окраина материка простирается на расстояние более 200 морских миль от указанных исходных линий, внешняя граница континентального шельфа совпадает с внешней границей подводной окраины материка, определяемой в соответствии с нормами международного права.

Согласно ст. 2 Федерального закона "О континентальном шельфе Российской Федерации" делимитация континентального шельфа между Российской Федерацией и государствами, побережья которых противостоят побережью Российской Федерации или являются смежными с побережьем Российской Федерации, осуществляется на основе международных договоров Российской Федерации или норм международного права.

Статус исключительной экономической зоны Российской Федерации определен Федеральным законом от 17 декабря 1998 г. N 191-ФЗ "Об исключительной экономической зоне Российской Федерации", ст. 1 которого содержит следующие положения об определении и границах исключительной экономической зоны Российской Федерации:

исключительная экономическая зона Российской Федерации - морской район, находящийся за пределами территориального моря Российской Федерации и прилегающий к нему, с особым правовым режимом, установленным названным Законом, международными договорами Российской Федерации и нормами международного права. Определение исключительной экономической зоны применяется также ко всем островам Российской Федерации, за исключением скал, которые не пригодны для поддержания жизни человека или для осуществления самостоятельной хозяйственной деятельности (п. 1);

внутренней границей исключительной экономической зоны является внешняя граница территориального моря (п. 2);

внешняя граница исключительной экономической зоны находится на расстоянии 200 морских миль от исходных линий, от которых отмеряется ширина территориального моря, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации (п. 3).

Согласно ст. 2 Федерального закона "Об исключительной экономической зоне Российской Федерации" делимитация исключительной экономической зоны между Российской Федерацией и государствами, побережья которых противостоят побережью Российской Федерации или являются смежными с побережьем Российской Федерации, осуществляется в соответствии с международными договорами Российской Федерации или общепризнанными принципами и нормами международного права.

6.2. Объект налогообложения

Объекты обложения налогом на имущество для российских и для иностранных организаций имеют свои особенности, поэтому рассмотрим их по отдельности.

Объект налогообложения для российских организаций

В соответствии с п. 1 ст. 374 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Исходя из этого определения имущество, подлежащее налогообложению, должно обладать одновременно следующими двумя признаками:

- имущество должно быть движимым или недвижимым;
- имущество должно признаваться объектом основных средств в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета.

Понятия движимого и недвижимого имущества даны в ст. 130 Гражданского кодекса РФ. Так, к недвижимому имуществу относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения.

К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество.

К движимому имуществу относятся вещи, не относящиеся к недвижимому имуществу, включая деньги и ценные бумаги.

Из этих определений получается, что под налогообложение может попасть любое имущество организации. Поэтому в данном случае определяющее значение при формировании объекта налогообложения приобретает второе условие - имущество должно признаваться объектом основных средств в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета.

Иными словами, если какое-либо имущество не признается объектом основных средств по правилам бухгалтерского учета, то оно не подлежит налогообложению. Исключение из этого правила касается специальных случаев, предусмотренных гл. 30 Налогового кодекса РФ. В частности, это предусмотрено в отношении имущества, учитываемого в рамках договора простого товарищества (договора совместной деятельности) (ст. 377 Налогового кодекса РФ), а также имущества, переданного в доверительное управление (ст. 378 Налогового кодекса РФ). Особенности определения объекта налогообложения в рамках указанных операций, а также при аренде имущества будет рассмотрено позднее.

Порядок ведения бухгалтерского учета основных средств регламентируется Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", Положением по бухгалтерскому

учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 (утв. Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н), а также Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств (утвержденными Приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. N 91н).

В соответствии с п. 4 ПБУ 6/01 при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

При отсутствии хотя бы одного из указанных признаков имущество не относится к основным средствам.

Например, к основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

Не учитываются в составе основных средств объекты, указанные в п. 3 ПБУ 6/01. Это машины, оборудование и иные аналогичные предметы, числящиеся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары - на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность. Кроме того, не являются основными средствами предметы, сданные в монтаж или подлежащие монтажу, находящиеся в пути, а также капитальные и финансовые вложения.

Хотелось бы отметить, что под определение объекта по налогу на имущество в полной мере подпадают и транспортные средства, которые в то же время являются еще и самостоятельным объектом налогообложения транспортным налогом.

Данная ситуация может привести к мысли о том, что законодателем нарушен принцип однократности налогообложения, вытекающий из ст. 3 Налогового кодекса РФ. Обозначенный вопрос был предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ.

Так, в Определении от 14 декабря 2004 г. N 451-О Конституционный Суд РФ отметил, что "налог на имущество организаций и транспортный налог имеют самостоятельные объекты налогообложения и самостоятельные налоговые базы, установленные с учетом дифференцированного подхода к различным характеристикам транспортного средства: по налогу на имущество организаций они определяются его стоимостным выражением, а по транспортному налогу - физическими свойствами, обуславливающими соответствующий уровень воздействия на состояние дорог общего пользования". Таким образом, как указал Конституционный Суд РФ, двойного налогообложения в данном случае не производится.

Объект налогообложения иностранных организаций

В соответствии с п. 2 ст. 374 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств.

При этом для целей исчисления налога на имущество иностранные организации ведут учет объектов налогообложения в соответствии с установленным в Российской Федерации порядком ведения бухгалтерского учета.

Следовательно, основные правила ведения бухгалтерского учета основных средств, рассмотренные выше, должны применяться иностранными организациями, осуществляющими свою деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признается находящееся на территории Российской Федерации недвижимое имущество, принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности (п. 3 ст. 374 Налогового кодекса РФ).

В соответствии с п. 4 ст. 374 Налогового кодекса РФ не признаются объектами налогообложения:

- 1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

2) имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

Первое исключение применяется в отношении всех налогоплательщиков (как российских, так и иностранных организаций). Оно обусловлено тем, что пользование земельными участками и природными ресурсами связано с необходимостью уплаты других налоговых платежей:

- водного налога;
- налога на добычу полезных ископаемых;
- земельного налога.

Второе исключение касается только соответствующих федеральных органов исполнительной власти. И то при условии, что в данных органах законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, а имущество используется для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ.

К военной службе относится служба в Вооруженных силах РФ, а также в пограничных войсках, во Внутренних войсках МВД России, в Железнодорожных войсках РФ, Войсках гражданской обороны (другие войска), инженерно-технических и дорожно-строительных воинских формированиях при федеральных органах исполнительной власти (воинские формирования), Службе внешней разведки РФ, органах федеральной службы безопасности, федеральном органе специальной связи и информации, федеральных органах государственной охраны, федеральном органе обеспечения мобилизационной подготовки органов государственной власти РФ (органы), воинских подразделениях Государственной противопожарной службы Министерства РФ по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий и создаваемых на военное время специальных формированиях. Об этом сказано в ст. 2 Федерального закона от 28 марта 1998 г. N 53-ФЗ "О воинской обязанности и военной службе".

Кроме того, согласно ст. 8 данного Закона к военной службе приравнивается служба в органах внутренних дел (в том числе миграционной службе), Государственной противопожарной службе Министерства РФ по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий, учреждениях и органах уголовно-исполнительной системы и органах по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ.

Иное имущество указанных федеральных органов исполнительной власти облагается налогом на имущество организаций в общеустановленном порядке. В целях исчисления и уплаты данного налога федеральные органы исполнительной власти обязаны вести раздельный учет облагаемых и необлагаемых основных средств.

Следует иметь в виду, что учреждения (лаборатории, научно-исследовательские учреждения, вычислительные центры, другие организации и унитарные предприятия), входящие в состав указанных выше органов, уплачивают налог на имущество организаций в общеустановленном порядке.

6.3. Налоговая база и порядок ее определения

Согласно п. 1 ст. 375 Налогового кодекса РФ налоговая база по налогу на имущество определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. То есть равна разнице между первоначальной стоимостью основного средства и суммой начисленной амортизации.

Кроме того, в этом же пункте указано, что если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, то их стоимость для целей налогообложения определяется как разница между первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Амортизация не начисляется по основным средствам, используемым для реализации законодательства РФ о мобилизационной подготовке и объектам основных средств, которые не используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение пользование или во временное пользование.

Кроме того, амортизация не начисляется по основным средствам некоммерческих организаций.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

По объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Таким образом, четко указаны только три вида объектов, которые не амортизируются. Значит, по другим основным средствам, указанным в прежней редакции п. 17 ПБУ 6/01, в бухгалтерском учете с января этого года амортизация начисляется.

Налоговая база у иностранных организаций определяется в порядке, аналогичном для российских организаций, с учетом некоторых особенностей.

Налоговая база у иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, определяется тоже как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Для этого данные представительства ведут учет объектов налогообложения в соответствии с установленным в РФ порядком ведения бухгалтерского учета.

Налоговая база по месту постановки на учет иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, определяется исходя из стоимости следующего имущества:

- стоимости имущества, относящегося к данному представительству;
- стоимости имущества, находящегося в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации).

Налоговая база по месту нахождения объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения постоянного представительства иностранной организации, - исходя из стоимости этого имущества.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в РФ через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

Уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению указанных объектов сведения об инвентаризационной стоимости каждого такого объекта, находящегося на территории соответствующего субъекта РФ, в течение 10 дней со дня оценки (переоценки) указанных объектов.

Налоговая база в отношении каждого вышеназванного объекта недвижимого имущества иностранных организаций принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налоговая база по месту постановки на учет иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, определяется исходя из стоимости следующего имущества:

- стоимости имущества, находящегося на территории Российской Федерации;
- стоимости имущества, находящегося в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации).

Налоговая база определяется отдельно в отношении имущества, находящегося по месту нахождения:

- организации (по месту постановки на учет в налоговых органах);
- каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс.

При определении налоговой базы по налогу на имущество необходимо учитывать то, что по разным видам объектов основных средств на территории одного субъекта Российской Федерации могут быть установлены разные налоговые ставки.

В связи с этим для правильного определения налоговой базы и исчисления суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, организация должна вести обособленный учет таких объектов.

Исключение составляет лишь движимое имущество. Это имущество в соответствии со ст. 376 Налогового кодекса РФ включается в налоговую базу по месту нахождения организации или обособленного подразделения, которое имеет отдельный баланс (если это имущество числится на балансе данного подразделения).

Следовательно, по местонахождению обособленного подразделения организации, не имеющего отдельного баланса, налоговая база будет исчисляться лишь в отношении основных средств, относящихся к недвижимому имуществу (зданий, сооружений).

Другие основные средства, находящиеся в обособленном подразделении, будут включаться в налоговую базу для целей налогообложения по местонахождению организации.

Для объектов недвижимого имущества, которые расположены на территориях разных субъектов Российской Федерации, в частности для таких объектов, как железная дорога, магистральный трубопровод и других подобных объектов, установлен специальный порядок определения налоговой базы.

Налоговая база по этим объектам должна определяться отдельно и приниматься при исчислении налога в соответствующем субъекте Российской Федерации в части, пропорциональной доле балансовой стоимости такого объекта недвижимого имущества.

По общему правилу, прописанному в Налоговом кодексе РФ, чтобы определить среднегодовую стоимость имущества за налоговый период (либо среднюю за отчетный), надо сложить остаточную стоимость на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и на 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, затем эту сумму разделить на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

А если организация или филиал открылись или закрылись в середине года? Или в течение года организация приобрела либо продала объект недвижимости? То есть возникла ситуация, когда имущество числится на балансе не весь год. Как рассчитать его среднегодовую стоимость и налог? Главой 30 Налогового кодекса РФ не предусмотрен особый порядок расчета среднегодовой (средней) стоимости имущества для организаций (или их обособленных подразделений), созданных или ликвидированных в течение налогового (отчетного) периода. Поэтому при определении среднегодовой (средней) стоимости имущества применяется общий порядок, содержащийся в п. 4 ст. 376 Налогового кодекса РФ, с учетом положений ст. 379 Налогового кодекса РФ.

Статьей 379 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговым периодом признается календарный год, а отчетными периодами - I квартал, первое полугодие и 9 месяцев календарного года.

Учитывая, что налоговой базой по налогу на имущество является среднегодовая (то есть средняя за календарный год, а не за период деятельности организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс) стоимость имущества организации, при ее определении, а также при определении средней стоимости имущества должно учитываться общее количество месяцев в календарном году и соответствующем отчетном периоде - квартале, полугодии и 9 месяцах календарного года.

Аналогичный порядок определения среднегодовой (средней) стоимости применяется при снятии или постановке на баланс организации в течение налогового (отчетного) периода имущества, по которому налоговая база в соответствии с п. 1 ст. 376 Налогового кодекса РФ определяется отдельно.

Обращаем внимание: для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства, объектом налогообложения признается находящееся на территории РФ недвижимое имущество, принадлежащее им на праве собственности.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества таких организаций признается их инвентаризационная стоимость по данным органов технической инвентаризации (п. 2 ст. 375 Налогового кодекса РФ) по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом (п. 5 ст. 376 Налогового кодекса РФ), поэтому таким организациям вести учет имущества по правилам бухгалтерского учета, установленным в РФ, не нужно.

Поскольку налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно (п. 3 ст. 376 Налогового кодекса РФ), а инвентаризационная стоимость имущества по решению местных органов власти время от времени индексируется, то иностранным организациям, не осуществляющим деятельности в РФ через постоянные представительства, но имеющим на территории РФ недвижимое имущество, принадлежащее им на праве собственности, целесообразно уточнять его инвентаризационную стоимость в БТИ или отслеживать соответствующие нормативные акты об индексации.

Понятие "средняя стоимость" применяется к отчетным периодам, а "среднегодовая стоимость имущества" - к налоговому периоду. Кроме того, при подсчете среднегодовой стоимости имущества для определения налоговой базы организации следует брать остаточную стоимость основных средств не на 1 января следующего налогового периода (года), а на 31 декабря текущего года.

6.4. Налоговый и отчетный периоды. Ставка налога

Налоговый период - календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период - один из основных элементов налогообложения, которые должны быть определены в акте законодательства о налогах и сборах для того, чтобы налог считался установленным. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи (ст. 55 Налогового кодекса РФ).

Налоговым периодом по налогу на имущество организаций признается календарный год.

Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговая ставка - величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговая ставка - один из основных элементов налогообложения, которые должны быть определены в акте законодательства о налогах и сборах для того, чтобы налог считался установленным.

Налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются Налоговым кодексом РФ. В случаях, указанных в Налоговом кодексе РФ, ставки федеральных налогов могут устанавливаться Правительством РФ в порядке и пределах, определенных Налоговым кодексом РФ. Налоговые ставки по региональным налогам устанавливаются законами субъектов РФ в пределах, установленных Налоговым кодексом.

Налоговые ставки по налогу на имущество организаций устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2 процента.

Допускается установление дифференцированных (различных) налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

В большинстве субъектов РФ установлены максимальные налоговые ставки.

6.5. Налоговые льготы

В соответствии с положениями Налогового кодекса РФ устанавливаются два вида налоговых льгот по налогу на имущество организаций: налоговые льготы, предоставляемые на федеральном уровне в виде полного освобождения от уплаты налога; налоговые льготы, устанавливаемые субъектами РФ, которые в основном предусматриваются в законодательных актах о введении налога в действие на территории соответствующего субъекта РФ.

Федеральные льготы по уплате налога на имущество организаций установлены ст. 381 Налогового кодекса РФ.

Установлена льгота по налогу на имущество организаций для резидентов особой экономической зоны. Данные организации освобождаются от уплаты налога на имущество в отношении имущества, учитываемого на балансе организации, в течение 5 лет с момента постановки имущества на учет (п. 17 ст. 381 Налогового кодекса РФ).

Согласно формулировке Налогового кодекса РФ организация - резидент ОЭЗ может пользоваться данной льготой не только в отношении имущества, которое приобретено после получения статуса резидента ОЭЗ, но и по всему имуществу, имеющемуся у нее на балансе, при соблюдении условия, что с момента принятия имущества к учету прошло не более 5 лет.

Еще одна новая льгота по налогу на имущество организаций предусмотрена п. 18 ст. 381 Налогового кодекса РФ - организации освобождаются от налогообложения налогом на имущество в отношении судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов.

Полностью освобождаются от уплаты налога организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ. Данная льгота распространяется только на те виды имущества, принадлежащие указанным органам, которые используются для осуществления возложенных на эти органы функций.

Освобождаются от налогообложения религиозные организации. В этом случае освобождению от налогообложения подлежит все имущество, используемое для осуществления религиозной деятельности. Религиозной организацией называют добровольное объединение граждан, постоянно проживающих на территории РФ и объединившихся для совместного исповедания и распространения веры, при условии, что данное объединение зарегистрировано в установленном законом порядке как юридическое лицо. Религиозные организации могут иметь в своей собственности землю, здания, сооружения, иное имущество. Любое имущество, используемое этими организациями для осуществления религиозной деятельности, освобождается от налогообложения.

Освобождаются от налогообложения на имущество, находящееся в их собственности, общероссийские организации инвалидов. Общероссийские организации инвалидов могут иметь в своей собственности любое имущество, в том числе хозяйственные товарищества и общества.

Общества инвалидов освобождаются от налогообложения на то имущество (в том числе хозяйственные товарищества и общества), которое используется ими для осуществления видов деятельности, указанных в уставе таких организаций (уставной деятельности). Освобождаются от уплаты налога на имущество предприятия, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общероссийских общественных организаций инвалидов. Обязательным условием освобождения таких организаций от уплаты налога является следующее: число инвалидов - работников таких предприятий составляет не менее 50 процентов от общего числа работников этих предприятий, а доля работающих в организации инвалидов в фонде оплаты труда этой организации составляет не менее 25 процентов.

Организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, освобождаются от налогообложения на то имущество, которое используется ими в целях производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями.

Не уплачивается налог на принадлежащее предприятиям имущество в тех случаях, когда указанное имущество относится в установленном законодательством порядке к федеральным памятникам истории и культуры. Памятниками истории и культуры в соответствии с законодательством признаются памятники и достопримечательные места. Памятниками принято считать отдельные постройки, здания, сооружения с исторически сложившимися территориями (мемориальные квартиры, мавзолеи и др.). Достопримечательными местами считаются культурные и природные ландшафты, творения человека или природы, связанные с историей формирования народов и этнических общностей. Для того чтобы тот или иной объект был признан памятником истории или культуры, он должен быть включен в Единый государственный реестр объектов культурного наследия. Решение о включении объекта в указанный реестр принимается Правительством РФ или уполномоченным на это государственным органом соответствующего субъекта РФ.

Организации освобождаются от уплаты налога на следующие виды имущества, находящегося в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении: ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, хранилища радиоактивных отходов, ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками, суда атомно-технологического обслуживания, железнодорожные пути общего пользования, федеральные автомобильные дороги общего пользования, магистральные трубопроводы, линии энергопередачи, космические корабли, а также технологические сооружения, являющиеся неотъемлемой частью указанных объектов.

Освобождаются от уплаты налога на имущество государственные научные центры, к числу которых относятся государственные научно-исследовательские, научно-технические (инженерные), научно-испытательные, научно-производственные центры. Необходимо добавить, что государственные научные центры освобождаются от уплаты налога на имущество полностью.

Дополнительные налоговые льготы по налогу на имущество организаций могут быть предусмотрены в региональном законодательстве. Законы о налоге на имущество организаций принимаются представительными органами субъектов Федерации и только после этого вводятся в действие на территории соответствующего субъекта Федерации. В тех же законах содержатся и нормы о налоговых льготах по налогу на имущество физических лиц.

6.6. Порядок и сроки уплаты налога

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу. Однако законом субъекта РФ может не предусматриваться уплата авансовых платежей для всех категорий налогоплательщиков, а также может быть установлено освобождение от обязанности вносить авансовые платежи для отдельных категорий налогоплательщиков.

По истечении налогового периода налогоплательщики уплачивают окончательную сумму налога.

Авансовые платежи уплачиваются ежеквартально по окончании отчетного периода как 1/4 суммы налога, исчисленной по состоянию на 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом.

В том случае, если вновь созданная организация начала свою деятельность не с начала налогового периода или приобрела новые объекты основных средств, обязанность по исчислению и уплате налога на имущество организаций возникает после его государственной регистрации и принятия на учет в качестве объекта основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Налог на имущество следует уплачивать с начала квартала, следующего за кварталом, в котором указанное имущество было принято на учет, в порядке и сроки, установленные законами субъектов Российской Федерации.

Налог на имущество и авансовые платежи уплачивают:

во-первых, в отношении имущества, которое находится на балансе по месту нахождения российской организации, - в бюджет по месту нахождения организации. Заметьте: ст. ст. 384 и 385 Налогового кодекса РФ определены особенности уплаты налога и авансовых платежей в отношении имущества, переданного на баланс обособленного подразделения, а также недвижимого имущества, находящегося вне места нахождения российской организации и вне места нахождения обособленного подразделения этой организации, имеющего отдельный баланс. Поэтому если у организации есть вышеуказанное имущество, то она должна руководствоваться данными статьями;

во-вторых, в отношении объектов недвижимого имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения, налог перечисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации пропорционально стоимости этого имущества, фактически находящегося на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Кроме того, иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, в отношении имущества постоянных представительств уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки указанных постоянных представительств на учет в налоговых органах.

В отношении отдельных объектов недвижимого имущества иностранной организации налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению объекта недвижимого имущества.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение

Глава 1. Налог на добавленную стоимость (НДС)

- 1.1. Налогоплательщики
- 1.2. Объект налогообложения
 - Реализация лома и отходов цветных металлов
 - Другие виды льгот
 - Передача некоторых исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, а также прав пользования этими результатами НИОКР, при выполнении которых можно не платить НДС
 - Уступка прав требования по договорам займа и кредита
- 1.3. Налоговая база
- 1.4. Налоговый период. Налоговая ставка
 - Налогообложение по ставке 0 процентов
 - Налогообложение по ставке 10 процентов
 - Налогообложение по ставке 18 процентов
- 1.5. Счет-фактура
- 1.6. Налоговые вычеты
- 1.7. Уплата НДС в бюджет
 - НДС, выделенный в счете-фактуре упрощенцем
- 1.8. Порядок возмещения налога

Глава 2. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)

- 2.1. Налогоплательщики
- 2.2. Объект налогообложения. Налоговая база
- 2.3. Доходы, не подлежащие налогообложению
 - Максимальный размер суточных, не облагаемых НДФЛ
 - Материальная помощь, оказываемая в связи со стихийными бедствиями и другими чрезвычайными обстоятельствами
 - Путевки сотрудникам и членам их семей
 - Проценты по вкладам в банках
 - Бюджетные субсидии
- 2.4. Налоговые вычеты по НДФЛ
 - 2.4.1. Стандартные налоговые вычеты
 - Стандартный налоговый вычет на содержание детей
 - 2.4.2. Социальный налоговый вычет
 - Социальный налоговый вычет на благотворительность
 - Социальный налоговый вычет на лечение, покупку лекарств, оплату страховок
 - Социальный налоговый вычет на обучение
 - Вычет по расходам на негосударственное пенсионное обеспечение
 - 2.4.3. Имущественные налоговые вычеты
 - 2.4.4. Профессиональные налоговые вычеты
- 2.5. Налоговые ставки
- 2.6. Исчисление налога
- 2.7. Декларации по НДФЛ
 - Кто может подать декларацию, чтобы вернуть деньги, реализовав свое право на налоговые вычеты

Глава 3. Единый социальный налог (ЕСН)

- 3.1. Объект налогообложения
- 3.2. Налоговая база
- 3.3. Налоговые льготы
- 3.4. Налоговый и отчетный периоды
- 3.5. Ставки налога
- 3.6. Порядок исчисления и уплаты налога

Глава 4. Налог на прибыль

- 4.1. Налогоплательщики. Объект налогообложения
- 4.2. Доходы
 - Суммы НДС, подлежащие вычету у организации, получающей имущество в качестве вклада в уставный капитал
 - Целевое финансирование
 - Списанная задолженность перед внебюджетными фондами
 - Отчисления на формирование резерва на ремонт общего имущества ТСЖ или ЖСК
- 4.3. Расходы

- 4.3.1. Расходы, связанные с производством и реализацией
- 4.3.2. Материальные расходы
 - Оценка товарно-материальных ценностей
 - Нормы естественной убыли
- 4.3.3. Расходы на оплату труда
 - Добровольное личное страхование на случай смерти или утраты трудоспособности работника
 - Признание страховых взносов, уплаченных в несколько этапов при расчете налога на прибыль
- 4.3.4. Амортизируемое имущество
 - "Малоценные" основные средства
 - Импортные основные средства
 - Амортизация имущества после модернизации
- 4.3.5. Внереализационные расходы
- 4.3.6. Расходы, не учитываемые для целей налогообложения
- 4.4. Налоговая база
- 4.5. Налоговые ставки. Порядок исчисления налога
- 4.6. Отчетность по налогу
- Глава 5. Специальные налоговые режимы
 - 5.1. Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН)
 - 5.1.1. Налогоплательщики ЕСХН
 - 5.1.2. Объект налогообложения
 - 5.1.3. Налоговая база. Налоговая ставка
 - 5.2. Упрощенная система налогообложения (УСН)
 - 5.2.1. Налогоплательщики
 - Ограничение по видам деятельности или организаций
 - Ограничение по структуре организации
 - Ограничение по структуре уставного капитала
 - Ограничение по численности работников
 - Ограничение по стоимости имущества
 - Прекращение
 - 5.2.2. Объект и ставка налогообложения
 - Доходы от реализации
 - Авансы полученные
 - Авансы возвращенные
 - Учет векселей, полученных в оплату поставленного товара (работы, услуги)
 - Внереализационные доходы
 - Расходы на покупку прав на результаты интеллектуальной собственности при упрощенной системе налогообложения
 - Расходы на приобретение прав на результаты интеллектуальной деятельности
 - Расходы на НИОКР
 - 5.2.3. Налоговая база. Ставка налога
 - 5.2.4. Исчисление и уплата налога. Декларация
 - 5.3. Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)
 - 5.3.1. Налогоплательщики
 - Услуги по временному размещению и проживанию
 - Услуги по передаче во временное пользование торговых мест и земельных участков
 - Кто не может перейти на уплату ЕНВД
 - 5.3.2. Объект налогообложения. Налоговая база
 - Количество работников
 - Площадь торгового зала
 - Площадь стоянки
 - Количество торговых мест
 - Количество транспортных средств
 - Площадь информационного поля
 - Площадь зала обслуживания
 - Коэффициенты
 - 5.3.3. Налоговый период. Налоговая ставка
- Глава 6. Налог на имущество организаций
 - 6.1. Налогоплательщики
 - 6.2. Объект налогообложения

- Объект налогообложения для российских организаций
- Объект налогообложения иностранных организаций
- 6.3. Налоговая база и порядок ее определения
- 6.4. Налоговый и отчетный периоды. Ставка налога
- 6.5. Налоговые льготы
- 6.6. Порядок и сроки уплаты налога