

БАКАЛАВР

Ф.Н. ФИЛИНА

**НАЛОГИ
И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
В РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ**

Учебное пособие



Российский Бухгалтер

МОСКВА 2009

УДК 336.22(470+571)(07)
ББК 65.261.41(2Рос)я7
Ф53

Филина, Фаина Николаевна.

Ф53 Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учеб. пособие / Ф. Н. Филина. – М. : ГроссМедиа : РОСБУХ, 2009. – 424 с. – (Бакалавр). – ISBN 978-5-476-00783-8.

Агентство СІР РГБ

Каждое лицо (как физическое, так и юридическое) обязано уплачивать законно установленные налоги и сборы. Организации (предприниматели), применяющие общепринятую систему налогообложения, должны перечислять в бюджет следующие налоги: налог на прибыль организаций (налог на доходы физических лиц), налог на добавленную стоимость, единый социальный налог, налог на имущество. О том, как происходит исчисление и уплата этих налогов мы поговорим на страницах нашего учебного пособия. Отдельный раздел книги посвящен упрощенной системе налогообложения, которую применяет сегодня большинство субъектов малого бизнеса.

В настоящее время налоговое законодательство бурно изменяется: отменяются одни налоги и вводятся другие, а для действующих налогов меняется их регламентирующее законодательство. Как разобраться в изменениях законодательства? На этот и другие вопросы призвана ответить данная книга.

Учебное пособие будет полезно студентам российских ВУЗов экономических специальностей, а также для бухгалтеров и руководителей российских предприятий.

Воспроизведение в полном объеме или фрагментарно любыми способами текстов, опубликованных в настоящем издании, за исключением случаев, установленных Законом об авторском праве и смежных правах, допускается только с письменного согласия обладателя исключительных имущественных прав на произведение. Все права защищены.

ISBN 978-5-476-00783-8

© ЗАО «ГроссМедиа Ферлаг», 2009
© ОАО «РОСБУХ», 2009
© В.А. Ершов, текст, 2009

СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|---|-----|
| Введение | 7 |
| Глава 1. Налоги, уплачиваемые организациями и индивидуальными предпринимателями в РФ | 9 |
| Глава 2. Налог на прибыль организаций | 17 |
| 2.1. Объект налогообложения | 18 |
| 2.1.1. Доходы организации | 19 |
| 2.1.2. Расходы организации | 33 |
| 2.2. Налоговые ставки по налогу на прибыль | 111 |
| 2.3. Налоговый период | 112 |
| 2.4. Порядок и сроки уплаты налога | 113 |
| 2.5. Особенности исчисления и уплаты налога компаниями, у которых есть обособленные подразделения | 117 |
| Глава 3. Налог на добавленную стоимость | 120 |
| 3.1. Налогоплательщики НДС | 120 |
| 3.2. Постановка на учет в качестве налогоплательщиками | 123 |
| 3.3. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика | 126 |
| 3.4. Объект налогообложения по НДС | 137 |
| 3.5. Место реализации товаров, работ, услуг | 144 |
| 3.6. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) | 157 |

| | |
|--|-----|
| 3.7. НДС при перемещении товаров через границу Российской Федерации | 176 |
| 3.7.1. НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации | 176 |
| 3.7.2. Экспорт товаров | 184 |
| 3.8. Налоговая база | 196 |
| 3.8.1. Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) | 199 |
| 3.8.2. Реализация имущественных прав | 204 |
| 3.8.3. Случаи увеличения налоговой базы | 209 |
| 3.8.4. Налоговая база в случаях получения дохода на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров | 212 |
| 3.8.5. Налоговая база при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи | 214 |
| 3.9. Налоговые агенты по НДС | 222 |
| 3.9.1. Кто является налоговыми агентами | 222 |
| 3.9.2. Ответственность за неуплату НДС налоговыми агентами | 226 |
| 3.9.3. Зачет НДС | 231 |
| 3.10. Налоговый период | 232 |
| 3.11. Налоговые ставки | 233 |
| 3.11.1. Ставка 0 процентов | 233 |
| 3.11.2. Ставка 10 процентов | 240 |
| 3.11.3. Ставка 18 процентов | 244 |
| 3.12. Восстановление НДС | 245 |
| 3.12.1. Передача имущества в уставной капитал | 245 |
| 3.12.2. Использование товаров (работ, услуг) в операциях, которые не облагаются НДС | 246 |
| 3.12.3. Когда НДС можно не восстанавливать | 247 |
| 3.12.4. Раздельный учет | 247 |
| 3.13. Налоговые вычеты | 249 |
| 3.13.1. Вычет НДС по основным средствам | 251 |
| 3.13.2. Бартер, взаимозачет, расчет ценными бумагами | 251 |
| 3.13.3. Импорт товаров | 255 |
| 3.13.4. Вычет НДС при покупке товаров (работ, услуг) за наличный расчет у розничных продавцов | 255 |
| 3.13.5. Возмещение НДС | 257 |
| 3.14. Недобросовестность налогоплательщика | 259 |

| | |
|---|------------|
| 3.14.1. Критерии недобросовестности | 260 |
| 3.14.2. Какие признаки могут свидетельствовать о направлении сделки исключительно на возмещение НДС | 261 |
| 3.14.3. Кто должен доказывать факт недобросовестности? | 269 |
| Глава 4. Единый социальный налог | 270 |
| 4.1. Налогоплательщики ЕСН | 270 |
| 4.2. Объект налогообложения по ЕСН | 272 |
| 4.3. Налоговая база по ЕСН | 277 |
| 4.4. Суммы, не подлежащие налогообложению | 280 |
| 4.4.1. пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ | 280 |
| 4.4.2. Компенсационные выплаты | 283 |
| 4.4.3. Материальная помощь | 288 |
| 4.4.4. Платежи по договорам обязательного страхования | 289 |
| 4.4.5. Стоимость льгот по проезду | 290 |
| 4.4.6. Выплаты по договорам гражданско-правового характера | 291 |
| 4.5. Налоговые льготы по ЕСН | 292 |
| 4.5.1. Выплаты инвалидам | 292 |
| 4.5.2. Льготы общественным организациям инвалидов | 295 |
| 4.6. Налоговый и отчетный период | 296 |
| 4.7. Ставки налога | 298 |
| Глава 5. Налог на имущество организаций | 302 |
| 5.1. Налоговые ставки | 303 |
| 5.2. Порядок и сроки уплаты | 303 |
| 5.3. Формы отчетности | 305 |
| 5.4. Налоговые льготы и основания для их применения | 306 |
| Глава 6. Упрощенная система налогообложения | 307 |
| 6.1. Что такое упрощенная система налогообложения | 307 |
| 6.2. Ограничения на применение упрощенной системы | 315 |
| 6.2.1. Ограничение по доходам | 315 |
| 6.2.2. Ограничение по видам деятельности | 316 |
| 6.2.3. Ограничение по структуре организации | 319 |
| 6.2.4. Ограничение по структуре уставного капитала | 324 |
| 6.2.5. Ограничение по численности работников | 325 |

| | | |
|--------|---|-----|
| 6.2.6. | Ограничение по стоимости имущества | 327 |
| 6.2.7. | Ограничение по использованию различных систем налогообложения | 327 |
| 6.3. | Порядок исчисления налогов налоговыми агентами . . | 328 |
| 6.3.1. | Налог на добавленную стоимость | 328 |
| 6.3.2. | Налог на доходы физических лиц | 332 |
| 6.3.3. | Налог на прибыль | 333 |
| 6.4. | Как перейти на упрощенную систему налогообложения | 334 |
| 6.5. | Объект налогообложения | 335 |
| 6.6. | Особенности учета доходов при упрощенной системе налогообложения | 343 |
| 6.6.1. | Доходы от реализации | 343 |
| 6.6.2. | Внерезидентские доходы | 350 |
| 6.7. | Расходы организации | 353 |
| 6.7.1. | Расходы на аренду | 353 |
| 6.7.2. | Материальные расходы | 357 |
| 6.7.3. | Расходы на оплату труда | 366 |
| 6.7.4. | Расходы на страхование | 377 |
| 6.7.5. | Расходы на командировки | 386 |
| 6.7.6. | Расходы на рекламу | 390 |
| 6.7.7. | Отдельные расходы, учитываемые при расчете единого налога | 392 |
| 6.7.8. | Расходы, не учитываемые при упрощенной системе налогообложения | 401 |
| 6.8. | Порядок расчета единого налога при упрощенной системе налогообложения | 402 |
| 6.8.1. | Если объектом налогообложения являются доходы | 403 |
| 6.8.2. | Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов . . . | 405 |
| 6.9. | Изменения в УСН с 2009 года | 408 |
| 6.9.1. | Порядок признания расходов | 408 |
| 6.9.2. | Порядок признания убытков | 413 |
| 6.9.3. | Налоговая декларация | 414 |
| 6.9.4. | Переход на упрощенную систему налогообложения и возврат с нее | 415 |
| 6.9.5. | Упрощенная система на основе патента | 417 |

ВВЕДЕНИЕ

Каждое лицо (как физическое, так и юридическое) обязано уплачивать законно установленные налоги и сборы.

В настоящее время система налогов и сборов и законодательство, регулирующее ее, имеют 3 уровня: федеральный, региональный и местный.

Налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты должны знать свои права и обязанности, а также иметь достаточное представление о налоговом законодательстве, так как за нарушение законодательства о налогах и сборах установлена ответственность в виде денежных взысканий (штрафов), а в некоторых случаях также административная и уголовная ответственность.

1. Законодательство РФ (федеральное) состоит из Налогового кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов.

2. Законодательство субъектов РФ (региональное) состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

3. Нормативные правовые акты органов местного самоуправления (местное) – о местных налогах и сбо-

рах – принимаются представительными органами местного самоуправления в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Таким образом, только налоговое законодательство РФ применяется на всей территории РФ, а в каждом субъекте РФ и даже в каждом населенном пункте имеются свои нормативные акты о налогах и сборах, однако эти региональные и местные налоги и сборы не могут вводиться произвольным образом: их виды и общая регламентация определяются федеральным законодательством.

В настоящее время основным федеральным законом о налогах и сборах является Налоговый кодекс РФ.

В настоящее время налоговое законодательство бурно изменяется: отменяются одни налоги и вводятся другие, а для действующих налогов меняется их регламентирующее законодательство и т. п. Иными словами, происходит плавный переход от системы налогов, определенной Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», к системе налогов, определенной Налоговым кодексом РФ, а следовательно, постоянно изменяется налоговое законодательство на всех трех уровнях.

Как разобраться в этих режимах и изменениях законодательства? На этот и другие вопросы призвана ответить данная книга.

ГЛАВА 1

Налоги, уплачиваемые организациями и индивидуальными предпринимателями в РФ

В налоговом законодательстве используются следующие понятия с учетом норм статьи 11 Налогового кодекса РФ:

1) организации – 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);

2) физические лица – граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства;

3) индивидуальные предприниматели – физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического

лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований законодательства, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями;

4) лица (лицо) – организации и (или) физические лица;

5) банки (банк) – коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка РФ;

6) счета (счет) – расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей;

7) источник выплаты доходов налогоплательщику – организация или физическое лицо, от которых налогоплательщик получает доход;

8) недоимка – сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок;

9) свидетельство о постановке на учет в налоговом органе – документ, выдаваемый налоговым органом организации или физическому лицу, зарегистрированным в качестве налогоплательщиков;

10) сезонное производство – производство, осуществление которого непосредственно связано с природными, климатическими условиями и со временем года. Данное понятие применяется в отношении организации и индивидуального предпринимателя, если в определенные налоговые периоды (квартал, полугодие) их производственная деятельность не осуществляется в силу природных и климатических условий;

11) местонахождение обособленного подразделения российской организации – место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение;

12) место жительства физического лица – адрес (наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

13) обособленное подразделение организации – любое территориально обособленное от нее подразделение, по местонахождению которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

В связи с постоянными изменениями в налоговом законодательстве, когда одни налоги вводятся, другие отменяются, ранее бывшие федеральными налогами становятся местными или региональными или наоборот, вы вправе обратиться в налоговый орган по месту вашего учета – там бесплатно обязаны представить вам необходимую информацию по налогообложению вашего предприятия (ст. 21 Налогового кодекса РФ).

Налогоплательщики (плательщики сборов) имеют право получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговой отчетности и разъяснения о порядке их заполнения.

Все налоги делятся на:

- 1) федеральные;
- 2) региональные;
- 3) местные.

Федеральные налоги устанавливаются законодательными актами РФ и взимаются на всей ее территории, т.е. порядок их взимания общий на всей территории РФ.

Региональные и местные налоги либо устанавливаются соответствующими властями (субъекта РФ или местными) и действуют на соответствующей территории, либо имеют особенности взимания для соответствующей территории.

К федеральным относятся следующие налоги и сборы (ст. 13 Налогового кодекса РФ):

- 1) налог на добавленную стоимость (НДС);
- 2) налог на прибыль (доход) организаций;
- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) единый социальный налог (ЕСН);
- 5) государственная пошлина;
- 6) налог на добычу полезных ископаемых;
- 7) сбор за пользование объектами животного мира

и за пользование объектами водных биологических ресурсов;

- 8) водный налог.
- 9) экологический налог.

Региональные налоги и сборы

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены настоящим Кодексом и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов России, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

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

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

Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

К региональным налогам относятся:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) транспортный налог.

Заметим, что в соответствии со статьей 12 Налогового кодекса РФ «не могут устанавливаться региональные или местные налоги и (или) сборы, не предусмотренные настоящим Кодексом».

Местными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

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

К местным налогам относятся:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц.

Земельный налог и налог на имущество физических лиц устанавливаются Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. Земельный налог и налог на имущество физических лиц вводятся в действие и прекращают действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов в соответствии с Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов) и городских округов.

Местные налоги в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются Налоговым кодексом РФ и законами указанных субъектов РФ о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов РФ, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с Налоговым кодексом РФ и законами указанных субъектов РФ.

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

Представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) ор-

ганами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) законодательством о налогах и сборах в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Как мы уже говорили, предприятия могут применять различные системы налогообложения. В настоящее время в Российской Федерации действуют следующие режимы налогообложения, которые могут применять малые предприятия:

1) общий режим, при котором малые предприятия уплачивают в бюджет налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на имущество и другие налоги, установленные законодательством;

2) упрощенная система налогообложения;

3) налогообложение единым налогом на вмененный доход для определенных видов деятельности.

Предприятия, применяющие общий режим налогообложения, исчисляют и уплачивают все налоги, предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации:

1) федеральные налоги;

2) налоги республик в составе Российской Федерации и налоги краев, областей, автономной области, автономных округов;

3) местные налоги.

Налоги, которые должны уплачивать предприятия, применяющие общепринятую систему налогообложения:

1) налог на прибыль организаций;

2) налог на добавленную стоимость;

3) единый социальный налог;

4) налог на имущество организаций.

Общий режим налогообложения предполагает ведение налогового учета по многим налогам, входящим в данный режим. В частности, это относится к налогу на

добавленную стоимость, налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц и т. д. При этом в части ведения налогового учета по НДС и налогу на прибыль налоговое законодательство предусматривает возможность выбора некоторых параметров. Для того чтобы выбрать для налогообложения определенный способ учета и налогообложения, субъект малого предпринимательства оформляет учетную политику по налогообложению.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя до наступления очередного налогового периода. Для целей бухгалтерского учета учетная политика организации регламентируется Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 1/98, для целей налогового учета учетная политика организации регламентируется положениями Налогового кодекса РФ. В целях налогообложения в учетной политике должны быть сформулированы все аспекты организации налогового учета на основе глав 21 и 25 Налогового кодекса РФ.

Учетная политика должна утверждаться до наступления очередного налогового периода. Учетная политика организации является основным документом, регламентирующим ведение бухгалтерского и налогового учета и порядок налогообложения на предприятии.

Обращаем внимание бухгалтеров и руководителей предприятий на тот момент, что учетная политика для целей бухгалтерского учета и учетная политика для целей налогообложения – принципиально разные организационно-распорядительные документы не только по форме, но и по содержанию.

ГЛАВА 2

Налог на прибыль организаций

Предприятия малого бизнеса, осуществляя предпринимательскую деятельность и получая прибыль, должны уплачивать налог на прибыль.

В настоящее время налог на прибыль организаций действует на всей территории России и взимается в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ. Плательщиками налога на прибыль организаций являются предприятия, в том числе и малые, независимо от сфер деятельности и форм собственности, которые получают прибыль.

Не платят этот налог:

1) предприятия, получающие прибыль в области игорного бизнеса;

2) предприятия, применяющие специальные налоговые режимы, а именно являющиеся плательщиками единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, единого налога, если они предпочли упрощенную систему налогообложения.

Главой 25 Налогового кодекса РФ установлены открытые перечни доходов и расходов, учитываемых при определении налоговой базы, определен новый механизм амортизации имущества, позволяющий гораздо быстрее возмещать средства, вложенные в приобретение основных

средств и нематериальных активов, сняты некоторые ограничения по включению в расходы отдельных видов затрат.

При определении малыми предприятиями налогооблагаемой базы существуют некоторые особенности.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, все организации определяют выручку от реализации продукции (работ, услуг) и ее себестоимость по так называемому методу начислений.

В то же время согласно пункту 18 ПБУ 10/99, если организацией в разрешенных случаях принят порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты («кассовый метод»), и расходы признаются после погашения задолженности. Выражение «в разрешенных случаях» подразумевает случаи разрешения составлять бухгалтерскую отчетность по «кассовому методу».

В настоящее время такое разрешение на составление бухгалтерской отчетности по «кассовому методу» имеют только малые предприятия в соответствии с Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденными Приказом Минфина России от 21 декабря 1998 г. № 64н.

2.1. Объект налогообложения

Прибыль, полученная налогоплательщиком, является объектом налогообложения налога на прибыль. Прибылью признается полученный доход, уменьшенный на

величину произведенных расходов. Доходы, облагаемые этим налогом, можно подразделить на две группы:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- 2) внереализационные доходы.

2.1.1. Доходы организации

Доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях. Доходы в иностранной валюте пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка РФ, установленному на дату признания этих доходов.

Доходами от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг), в том числе:

- а) реализация продукции собственного производства;
- б) реализация покупных товаров;
- в) реализация амортизируемого имущества;
- г) реализация прочего имущества и имущественных прав;
- д) реализация ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг.

Выручка за реализованные товары (работы, услуги) определяется исходя из всех поступлений, выраженных в денежной и натуральной формах. Из этой суммы исключаются косвенные налоги (НДС, акцизы), предъявленные налогоплательщиком покупателю и выделенные в счетах-фактурах.

При натуральной оплате труда, товарообменных операциях и безвозмездной передаче продукции выручка для налогообложения определяется так, как если бы реализация происходила по рыночным ценам с учетом положений статьи 40 Налогового кодекса РФ.

Реализацией товара (работ, услуг) считаются:

- а) передача на возмездной основе прав собственности на товары одним лицом другому;
- б) передача результатов выполнения работ одним лицом другому;
- в) оказание услуг одним лицом другому на безвозмездной и возмездной основах.

Внереализационными признаются доходы, не связанные с основной производственной деятельностью по производству и реализации товаров (работ, услуг). К ним относятся доходы, поименованные в статье 250 Налогового кодекса РФ:

1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

2) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

3) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером);

3.1) в виде сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации в соответствии с главой 21 НК РФ 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;

4) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреем-

ником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

5) в виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах вклада участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

6) в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации»;

7) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также в соответствии с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей;

8) в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;

9) в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным

поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение;

10) в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;

11) в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации;

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации;

от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам;

12) в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями статей 78, 79, 176 и 203 НК РФ из бюджета (внебюджетного фонда);

13) в виде сумм гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, предназначенные для сни-

жения рисков неисполнения обязательств по сделкам, получаемых при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

14) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный 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 целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) – источником целевого финансирования или федеральными законами:

– в виде бюджетных ассигнований, выделяемых бюджетным учреждениям, а также в виде субсидий автономным учреждениям;

– в виде полученных грантов. В целях настоящей главы грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:

– гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления – СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит

и туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социально-го обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований;

– гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта;

– в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

– в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;

– в виде аккумулированных на счетах организации застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов;

– в виде средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций – членов общества взаимного страхования;

– 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, а также из иных фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23 августа 1996 года № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (далее – Федеральный закон «О науке и государственной научно-технической политике»), по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

– в виде средств, поступивших на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»;

– в виде средств, полученных предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии. Указанные средства подлежат включению в состав внереализационных доходов в случае, если получатель фактически использовал такие средства не по целевому назначению либо не использовал по целевому назначению в течение одного года после окончания налогового периода, в котором они поступили;

– в виде средств сборов за аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов в воздушном пространстве Российской Федерации, взимаемых в порядке, установленном уполномоченным органом в области использования воздушного пространства;

– в виде страховых взносов банков в фонд страхования вкладов в соответствии с федеральным законом о страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации;

– в виде средств, получаемых медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц;

15) в виде стоимости дополнительно полученных организацией-акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе);

16) в виде положительной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке прејскурантов расчетных цен на драгоценные камни;

17) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочно-го) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации;

18) в виде стоимости материалов и иного имущества, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со статьей 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении и с частью 5 Приложения по проверке к Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении;

19) в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней;

20) в виде имущества и (или) имущественных прав, которые получены организациями государственного за-

паса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации от операций с материальными ценностями государственных запасов специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов и направлены на восстановление и содержание указанных запасов;

21) в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации;

22) в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности;

23) в виде основных средств, полученных организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО) (при передаче их между двумя и более организациями, входящими в структуру РОСТО), использованных на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством Российской Федерации;

24) в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;

25) в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (за исключением резервов, расходы на создание которых в соответствии со статьей 300 настоящего Кодекса ранее уменьшали налоговую базу);

26) в виде средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа;

27) в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

28) в виде сумм, полученных операторами универсального обслуживания, из резерва универсального обслуживания в соответствии с законодательством Российской Федерации в области связи;

29) в виде имущества, включая денежные средства, и (или) имущественных прав, которые получены ипотечным агентом в связи с его уставной деятельностью;

30) в виде имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке;

31) в виде сумм дохода от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, полученных организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию;

32) в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором;

33) доходы судовладельцев, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов. Для целей настоящей главы под эксплуатацией судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов, понимается использова-

ние таких судов для перевозок грузов, пассажиров и их багажа и оказания иных связанных с осуществлением указанных перевозок услуг при условии, что пункт отправления и (или) пункт назначения расположены за пределами территории Российской Федерации, а также сдача таких судов в аренду для оказания таких услуг;

34) доходы банка развития – государственной корпорации;

35) в виде сумм дохода от инвестирования накоплений для жилищного обеспечения военнослужащих, предназначенных для распределения по именованным накопительным счетам участников накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих;

36) доходы налогоплательщиков, являющихся российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со статьей 3 Федерального закона «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», полученные в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, включая доходы от размещения временно свободных денежных средств, эксплуатации олимпийских объектов и другие доходы, при условии направления полученных доходов на цели деятельности, предусмотренные для российских организаторов Олимпийских игр и Паралимпийских игр законодательством Российской Федерации, а также их уставными документами.

При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К ним относятся целевые поступления из бюджета и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций

и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики – получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся:

1) осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, паевые взносы, пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации, а также отчисления на формирование в установленном статьей 324 НК РФ порядке резерва на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, которые производятся товариществу собственников жилья, жилищному кооперативу, садоводческому, садово-огородному, гаражно-строительному, жилищно-строительному кооперативу или иному специализированному потребительскому кооперативу их членами;

1.1) целевые поступления на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»;

2) имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;

3) суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджет-

ных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;

4) средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности;

5) совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов;

6) пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в размере не менее 97 процентов направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда;

6.1) пенсионные накопления, в том числе страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию, предназначенные на финансирование накопительной части трудовой пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации;

7) использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;

8) отчисления адвокатских палат субъектов Российской Федерации на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов; отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской Федерации в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта Российской Федерации, а также на содержание соответствующего адвокатского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро;

9) средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью;

10) использованные по назначению средства, полученные структурными организациями РОСТО от федерального органа исполнительной власти, уполномочен-

ного в области обороны, и (или) другого органа исполнительной власти по генеральному договору, а также целевые отчисления от организаций, входящих в структуру РОСТО, используемые в соответствии с учредительными документами на подготовку в соответствии с законодательством Российской Федерации граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

11) имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;

12) средства, которые получены профессиональным объединением страховщиков, созданным в соответствии с Федеральным законом от 25 апреля 2002 года № 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств», и которые предназначены для финансирования компенсационных выплат, предусмотренных законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств, для формирования фондов в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась Российская Федерация, а также средства, полученные в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств указанным профессиональным объединением страховщиков в виде сумм возмещения компенсационных выплат и расходов, понесенных в связи с рассмотрением требований потерпевших о компенсационных выплатах;

13) денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Феде-

ральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

14) денежные средства, полученные некоммерческими организациями – собственниками целевого капитала от управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал, в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

15) денежные средства, полученные некоммерческими организациями от специализированных организаций управления целевым капиталом в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

В случае реорганизации организаций при определении налоговой базы не учитывается в составе доходов вновь созданных, реорганизуемых и реорганизованных организаций стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых (передаваемых) в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации.

2.1.2. Расходы организации

Расходами для целей исчисления налога на прибыль организаций признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Расходы признаются законными, если они обоснованы и документально подтверждены (ст. 252 Налогового кодекса РФ).

Обоснованные расходы – это экономически оправданные затраты, обусловленные целями получения до-

хода и удовлетворяющие принципу рациональности и обычаям делового оборота. Их оценка выражена в денежной форме.

Документально подтвержденные расходы – это затраты, удостоверенные документами, которые оформлены в соответствии с законодательством РФ. Расходы в зависимости от их характера и условий осуществления, направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на:

- 1) расходы, связанные с производством и реализацией;
- 2) внереализационные расходы.

Расходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с расходами, выраженными в рублях.

В соответствии со статьей 253 Налогового кодекса РФ **расходы, связанные с производством и реализацией**, включают в себя:

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

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

- 3) расходы на освоение природных ресурсов;

- 4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

- 5) расходы на обязательное и добровольное страхование;

- 6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Все перечисленные выше расходы подразделяются на:

- 1) материальные расходы;

- 2) расходы на оплату труда;

- 3) суммы начисленной амортизации;

4) прочие расходы.

Продолжим рассмотрение расходов по группам, которые приняты в налоговом законодательстве.

Данный перечень расходов в большей степени ориентирован на производственные отрасли и в меньшей – на те предприятия, которые занимаются выполнением работ, оказанием услуг и торговлей. Так как малые предприятия, занимающиеся торговлей и оказанием услуг, переводятся в обязательном порядке на уплату единого налога на вмененный доход, если вид их деятельности соответствует перечню видов деятельности, утвержденных для ЕНВД.

Советуем вам не огорчаться, если в перечне расходов вы не найдете поименованным конкретно вашего расхода. Обратитесь тогда к списку, который мы специально выделили жирным шрифтом, и не забывайте о главном принципе отнесения затрат на расходы в целях налогообложения налогом на прибыль организаций: затраты должны быть экономически обоснованны и направлены на получение дохода.

Материальные расходы. К материальным расходам можно отнести следующие затраты налогоплательщика:

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

2) расходы на приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку) и на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);

3) расходы на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудо-

вания, спецодежды и другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

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

5) расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходующихся 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;

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

К работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы.

К работам (услугам) производственного характера также относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и (или) структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации, в частности, перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов);

7) связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы).

При этом стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, подлежащих вычету либо включаемых в расходы в соответствии с настоящим Кодексом), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей.

Если стоимость возвратной тары, принятой от поставщика с товарно-материальными ценностями, включена в цену этих ценностей, из общей суммы расходов на их приобретение исключается стоимость возвратной тары по цене ее возможного использования или реализации. Стоимость невозвратной тары и упаковки, принятых от поставщика с товарно-материальными ценностями, включается в сумму расходов на их приобретение.

Отнесение тары к возвратной или невозвратной определяется условиями договора (контракта) на приобретение товарно-материальных ценностей.

Помните, что в случае, если налогоплательщик в качестве сырья, запасных частей, комплектующих, полуфабрикатов и иных материальных расходов использует продукцию собственного производства, а так-

же в случае, если в состав материальных расходов налогоплательщик включает результаты работ или услуги собственного производства, оценка указанной продукции, результатов работ или услуг собственного производства производится исходя из оценки готовой продукции (работ, услуг) в соответствии со статьей 319 Налогового кодекса РФ.

Сумма материальных расходов текущего месяца уменьшается на стоимость остатков товарно-материальных ценностей, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца. Оценка таких товарно-материальных ценностей должна соответствовать их оценке при списании.

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов. В целях исчисления налога под возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным входом продукции) или не используемые по прямому назначению.

Не относятся к возвратным отходам остатки товарно-материальных ценностей, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

1) по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти от-

ходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным входом готовой продукции);

2) по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону.

К материальным расходам для целей налогообложения приравниваются:

1) потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ;

2) технологические потери при производстве и (или) транспортировке.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

1) метод оценки по стоимости единицы запасов;

2) метод оценки по средней стоимости;

3) метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

4) метод оценки по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО).

Федеральный закон № 158-ФЗ внес изменения в подпункт 5 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса РФ. Указанная норма устанавливает, что в состав материальных расходов при расчете налога на прибыль включаются затраты компании на приобретение 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. Указанный перечень до-

полнен расходами на производство и (или) приобретение мощности.

Расходы на оплату труда. В расходы на оплату труда налогоплательщика включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, различные стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К расходам на оплату труда в целях исчисления налога на прибыль организаций относятся:

1) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;

2) начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;

3) начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;

4) стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации коммунальных услуг, питания и продуктов,

предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг);

5) расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которые остаются в личном постоянном пользовании работников. В таком же порядке учитываются расходы на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации;

6) сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о труде;

7) расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации, 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, доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время, расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также

расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров;

8) денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации;

9) начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика;

10) единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством Российской Федерации;

11) надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях;

12) надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

12.1) стоимость проезда по фактическим расходам и стоимость провоза багажа из расчета не более 5 тонн на семью по фактическим расходам, но не выше тарифов, предусмотренных для перевозок железнодорожным транспортом работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях (в случае отсутствия железной дороги указанные расходы принимаются в размере минимальной стоимости проезда на воздушном транспорте), и членам его семьи в случае переезда к новому месту жительства в другую местность в связи с расторжением трудового договора с работником по любым основаниям, в том числе в случае его смерти, за исключением увольнения за виновные действия;

13) расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством Российской Федерации

на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно;

14) расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

15) расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством Российской Федерации;

16) суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации.

В случаях добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) указанные суммы относятся к расходам на оплату труда по договорам:

– страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет с российскими страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, в том числе в виде рент и (или) аннуитетов, за исключением страховых выплат в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица;

– негосударственного пенсионного обеспечения при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов, и (или) добровольного пенсионного страхования при наступле-

нии у участника и (или) застрахованного лица пенсионных оснований, предусмотренных законодательством Российской Федерации, дающих право на установление пенсии по государственному пенсионному обеспечению и (или) трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований. При этом договоры негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете участника, но в течение не менее пяти лет, или пожизненно, а договоры добровольного пенсионного страхования – выплату пенсий пожизненно;

– добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;

– добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица.

Совокупная сумма платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12 процентов от суммы расходов на оплату труда.

В случае внесения изменений в условия договора страхования жизни, а также договора добровольного пенсионного страхования и (или) договора негосударственного пенсионного обеспечения в отношении отдельных или всех застрахованных работников (участников), если в результате таких изменений условия договора перестают соответствовать требованиям настоящего пункта, или в случае расторжения указанных договоров в отношении отдельных или всех застрахованных работников (участников) взносы работодателя по таким договорам в отношении соответствующих работников, ранее вклю-

ченные в состав расходов, признаются подлежащими налогообложению с даты внесения таких изменений в условия указанных договоров и (или) сокращения сроков действия этих договоров либо их расторжения (за исключением случаев досрочного расторжения договора в связи с обстоятельствами непреодолимой силы, то есть чрезвычайными и непредотвратимыми обстоятельствами).

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 3 процентов от суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 000 рублей в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников.

При расчете предельных размеров платежей (взносов), исчисляемых в соответствии с настоящим подпунктом, в расходы на оплату труда не включаются суммы платежей (взносов), предусмотренные настоящим подпунктом;

17) суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за календарные дни нахождения в пути от места нахождения организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям;

18) суммы, начисленные за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы у налогоплательщика согласно специальным договорам на

предоставление рабочей силы с государственными организациями;

19) в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам налогоплательщика во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров;

20) расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови;

21) расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;

22) предусмотренные законодательством Российской Федерации начисления военнослужащим, проходящим военную службу на государственных унитарных предприятиях и в строительных организациях федеральных органов исполнительной власти, в которых законодательством Российской Федерации предусмотрена военная служба, и лицам рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, предусмотренные федеральными законами, законами о статусе военнослужащих и об учреждениях и органах, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы;

23) доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством Российской Федерации;

24) расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам и (или) в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, осуществляемые в соответствии со статьей 324.1 НК РФ;

25) другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

***Обратите внимание:** список расходов не является закрытым, и если в трудовом и (или) коллективном договоре будет оговорен какой-либо расход, то можно отнести его к расходам по данной статье.*

Федеральный закон № 158-ФЗ внес изменения и в расходы по оплате труда сотрудников. В статье 255 Налогового кодекса РФ приведен перечень расходов на оплату труда, которые организации могут учитывать при налогообложении прибыли. Среди прочего тут упомянуты затраты по договорам обязательного и добровольного страхования работников (п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ). В частности, речь идет о договорах:

- 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.

Добавим, что учесть при налогообложении можно лишь взносы по договорам страхования, срок которых составляет не менее года. Иначе такие траты фирмы ис-

ключить из налогооблагаемых доходов не удастся. Более того, чиновники из Минфина России утверждают, что если организация заключила со страховщиком дополнительное соглашение по вновь принятым сотрудникам, оно также должно быть на срок не менее года. Иначе страховые взносы по новым работникам не будут уменьшать налогооблагаемую прибыль организации (письмо Минфина от 4 февраля 2005 г. № 03-03-01-04/1/51).

Есть еще один нюанс, о котором стоит упомянуть. Обычно в договоре о добровольном медицинском страховании предусматривается, что по согласованию сторон списки застрахованных могут пересматриваться. Ведь сотрудники фирмы могут уволиться. Нужно ли в этом случае исключить из налоговой базы расходы по страхованию уволенных работников? Нет, не нужно. Дело в том, что при увольнении или приеме на работу сотрудников договор страхования не прекращается. Все его условия, кроме количества застрахованных лиц, их медицинских программ и возможной доплаты премии, остаются неизменными. Поэтому расходы на оплату страховки можно продолжать учитывать при налогообложении прибыли. Подтвердил это и Минфин России в письме от 21 января 2002 г. № 04-02-06/1/14.

Размер платежей по указанным видам добровольного страхования для целей налогообложения прибыли нормируется. Нормы взносов по договорам добровольного личного страхования, которые предусматривают оплату медицинских расходов, составляют 3 процента от суммы расходов на оплату труда. С 2009 года этот показатель будет увеличен вдвое и составит 6 процентов (Федеральный закон № 158-ФЗ).

Норматив считают нарастающим итогом с момента начала действия договора в налоговом периоде (п. 3 ст. 318 Налогового кодекса). Поэтому каждый раз при расчете налога на прибыль нужно пересчитывать расходы с учетом ранее полученных показателей.

Если организация применяет метод начисления, то оплата страховки значения не имеет.

Однако единовременно уплаченный страховой взнос в налоговом учете нужно списывать постепенно – в течение всего срока действия договора. При этом в каждом отчетном периоде сумму взноса нужно распределять пропорционально количеству календарных дней действия договора (п. 6 ст. 272 Налогового кодекса). И еще: из-за того, что в налоговом учете расходы на добровольное медицинское страхование ограничены нормативом, в бухгалтерском учете может возникнуть вычитаемая временная разница.

Те, кто считает расходы кассовым методом, могут учесть сумму страховки сразу после оплаты.

В соответствии с Федеральным законом от 30 апреля 2008 г. № 55-ФЗ с 1 января 2009 года абзац седьмой пункта 16 статьи 255 Налогового кодекса будет изложен в следующей редакции: Совокупная сумма взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», и выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12 процентов от суммы расходов на оплату труда.

Статья 255 Налогового кодекса РФ с 2009 года будет дополнена пунктом 241 следующего содержания: в составе расходов по оплате труда можно учесть расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 3 процентов суммы расходов на оплату труда.

Указанная норма согласно статье 7 Федерального закона № 158-ФЗ действует с 1 января 2008 года по 1 января 2012 года.

Амортизационные отчисления – суммы, формирующие амортизационный фонд, предназначенный для восстановления основных средств и нематериальных активов в течение всего срока полезного использования. Величина амортизационных отчислений в денежном выражении за отчетный период определяется по нормам.

В процессе использования основные средства и нематериальные актив (имущество) понижают свою первоначальную стоимость, которая переносится на готовый продукт.

Включение имущества в состав амортизируемого определено следующими условиями:

- 1) имущество находится у налогоплательщика на правах собственности;
- 2) имущество используется для извлечения дохода;
- 3) имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Для расчета сумм амортизационных отчислений имущество распределяется по группам в соответствии со сроком полезного использования. Сроком его полезного использования признается период, в течение которого амортизируемое имущество служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Согласно статье 258 Налогового кодекса РФ амортизируемое имущество в виде основных средств подразделяется на следующие амортизационные группы:

- 1) первая группа – все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;
- 2) вторая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;

- 3) третья группа – имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;
- 4) четвертая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;
- 5) пятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;
- 6) шестая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;
- 7) седьмая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;
- 8) восьмая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;
- 9) девятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;
- 10) десятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Налогоплательщик самостоятельно выбирает срок полезного использования, при этом он должен использовать Классификатор, утвержденный Постановлением Правительства РФ 1 января 2002 г. № 1.

Определяя амортизируемое имущество, налогоплательщик исключает следующие объекты:

- 1) земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);
- 2) иные материально-производственные запасы;
- 3) товары;
- 4) объекты незавершенного капитального строительства;
- 5) ценные бумаги;
- 6) финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

Также не подлежат амортизации следующие виды амортизируемого имущества:

- 1) имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобре-

тенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;

2) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;

3) объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения суходоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;

4) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. При этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов;

5) имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии с подпунктами 14, 19, 22, 23 и 30 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса РФ; а также имущество, указанное в подпункте 6 и 7 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса РФ;

6) приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора.

В целях исчисления налога на прибыль организаций из состава амортизируемого имущества исключаются следующие основные средства:

1) переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;

2) переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;

3) находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Кроме основных средств, к амортизируемому имуществу относятся и нематериальные активы.

В целях исчисления налога на прибыль организаций нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования,

за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Начисление амортизации налогоплательщиком производится двумя методами: линейным и нелинейным.

Линейный метод начисления амортизации применяется к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в 8–10 амортизационные группы, независимо от срока ввода в эксплуатацию этих объектов.

К остальному имуществу налогоплательщик вправе применять любой из принятых методов. Налогоплательщик должен самостоятельно сделать выбор и отразить свое решение в своей налоговой учетной политике.

Предприятия ежемесячно начисляют сумму амортизации для целей налогообложения, и притом отдельно по каждому пункту амортизируемого имущества.

Пожалуй, самые значительные изменения были внесены в статьи, которые регулируют порядок начисления амортизации в налоговом учете (Федеральный закон № 158-ФЗ). Все они действуют с 1 января 2009 года. Рассмотрим их подробнее.

Перечень имущества, не подлежащего амортизации

Согласно пункту 2 статьи 256 Налогового кодекса РФ не амортизируются земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строитель-

ства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

Кроме того, не подлежат амортизации следующие виды амортизируемого имущества:

1) имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;

2) имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;

3) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;

4) объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения суходоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;

5) продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);

6) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. При этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов;

7) имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии с подпунктами 14,

19, 22, 23 и 30 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса РФ, а также имущество, указанное в подпункте 6 и 7 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса РФ;

8) приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора.

Федеральный закон № 158-ФЗ исключает из этого перечня подпункт 5. То есть с 2009 года в целях налогообложения прибыли организаций смогут начислять амортизацию по продуктивному скоту, буйволам, волнам, якам, оленям, другим одомашненным диким животным (за исключением рабочего скота).

Капитальные вложения в безвозмездно полученное имущество

Согласно статье 256 Налогового кодекса РФ амортизируемым признается имущество, стоимость которого превышает 20 000 руб. и срок службы которого больше 12 месяцев. Амортизируемым имуществом признаются основные средства, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Также амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя.

Федеральный закон № 158-ФЗ дополняет указанную норму. С 2009 года в составе амортизируемого имущества будут отражаться капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улуч-

шений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.

По договору безвозмездного пользования (договору ссуды) одна сторона (ссудодатель) обязуется передать или передает вещь в безвозмездное временное пользование другой стороне (ссудополучателю), а последняя обязуется вернуть ту же вещь в том состоянии, в каком она ее получила, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором. Об этом сказано в пункте 1 статьи 689 Гражданского кодекса РФ.

К договору безвозмездного пользования применяются правила, предусмотренные для договора аренды. Речь идет о статье 607, пункте 1 и абзаце первом пункта 2 статьи 610, пунктах 1 и 3 статьи 615, пункте 2 статьи 621, пунктах 1 и 3 статьи 623 Гражданского кодекса РФ.

Нововведение достаточно важно. Дело в том, что имущество, переданное (полученное) в безвозмездное пользование, не амортизируется (п. 3 ст. 256 Налогового кодекса РФ). Другое дело — неотделимые улучшения в такое имущество. С нового года по ним можно начислять амортизацию, то есть учитывать при налогообложении прибыли средства, потраченные на неотделимые улучшения такого имущества.

Изменения претерпела и статья 258 Налогового кодекса РФ «Амортизационные группы (подгруппы). Особенности включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп (подгрупп)».

Согласно новой редакции пункта 1 указанной статьи капитальные вложения в объекты основных средств, полученные по договору безвозмездного пользования, амортизируются в следующем порядке:

– капитальные вложения, стоимость которых возмещается организации-ссудополучателю организацией-ссудодателем, амортизируются организацией-ссудодателем в порядке, установленном главой 25 Налогового кодекса РФ;

– капитальные вложения, произведенные организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя, стоимость которых не возмещается организацией-ссудодателем, амортизируются организацией-ссудополучателем в течение срока действия договора безвозмездного пользования исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для полученных объектов основных средств в соответствии с классификацией основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

Согласно статье 695 Гражданского кодекса РФ в ходе безвозмездного пользования ссудополучатель может нести определенные расходы по поддержанию полученной вещи в исправном состоянии, если только иное не предусмотрено договором ссуды.

С 2009 года капитальные вложения в безвозмездно переданные объекты могут амортизироваться. Речь идет о неотделимых улучшениях. Причем амортизироваться указанные капитальные вложения могут как у ссудодателя, так и у ссудополучателя. Все зависит от того, возмещает ли ссудодатель стоимость неотделимых улучшений ссудополучателю.

Надо сказать, что и в настоящее время, чиновники также не возражают против того, чтобы неотделимые улучшения по имуществу, полученному по договору ссуды, амортизировались. В качестве примера можно привести письмо Минфина России от 8 мая 2007 г. № 03-03-06/1/270. Отвечая на вопрос, об исчислении налога на прибыль при получении объекта недвижимости в пользование организации с обязательным условием проведения работ капитального характера и последующей передачей произведенных улучшений собственнику объекта, чиновники пришли к следующим выводам.

Договор, в соответствии с которым организация получает в пользование объект недвижимого имущества и при этом принимает на себя обязанность разра-

ботать проектно-сметную документацию и на основании ее осуществить строительно-монтажные работы с устройством необходимых инженерных коммуникаций, включая оформление фасада, и передать произведенные улучшения в установленном порядке в собственность собственнику переданного имущества по истечении срока договора, неправомерно считать договором безвозмездного пользования, поскольку указанные работы не связаны с содержанием полученного имущества.

По мнению представителей Минфина России, в рассматриваемой ситуации произведенные капитальные вложения в объект недвижимости, полученный в пользование по такому договору, могут быть признаны для целей налогообложения амортизируемым имуществом в соответствии с пунктом 1 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации, как капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя. Стоимость указанного имущества следует учитывать в составе расходов через механизм амортизации.

Амортизационные группы. Особенности включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп

Статья 258 Налогового кодекса РФ в редакции Федерального закона № 158-ФЗ значительно расширена. Впрочем, во многом благодаря тому, что отдельные нормы статьи 259 Налогового кодекса РФ будут прописаны в новой редакции 258 статьи (будет действовать с 1 января 2009 года).

1. Изменение метода расчета амортизации

Пункт 1 статьи 259 Налогового кодекса РФ в редакции Федерального закона № 158-ФЗ определяет, что

может выбрать один из двух методов, которым он будет начислять амортизацию: линейный или нелинейный.

Метод начисления амортизации организация устанавливает самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества в приказе об учетной политике. Исключение составляет случай, когда возможность выбора отсутствует. Скажем, речь идет о зданиях, сооружениях и передаточных механизмах, которые входят в восьмую – десятую амортизационные группы. По таким объектам амортизация начисляется только линейным методом.

Обратите внимание: с 1 января 2009 года налогоплательщик получит возможность изменять метод начисления амортизации с начала очередного налогового периода. Однако перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации налогоплательщик может не чаще одного раза в пять лет. В отношении обратного перехода никаких ограничений не установлено.

Пункт 3 статьи 322 Налогового кодекса РФ определяет, как поступать, если компания по каким-то объектам основных средств меняет в приказе об учетной политике линейный метод начисления амортизации на нелинейный. В этом случае остаточная стоимость указанных объектов включаются в состав амортизационных групп (подгрупп) в целях определения их суммарного баланса. При этом стоимость берется на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации.

При этом указанные объекты включаются в состав тех амортизационных групп, которые соответствуют срокам полезного использования этих основных средств, установленных при вводе их в эксплуатацию.

Пункт 4 статьи 322 Налогового кодекса РФ устанавливает, что если компания по каким-то объектам основ-

ных средств меняет в приказе об учетной политике нелинейный метод начисления амортизации на линейный, то сначала определяется остаточная стоимость. Причем указанная стоимость согласно статье 257 Налогового кодекса РФ определяется на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение линейного метода начисления амортизации.

А норма амортизации для каждого объекта амортизируемого имущества определяется в соответствии с пунктом 2 статьи 259.1 Налогового кодекса РФ исходя из оставшегося срока полезного использования объекта амортизируемого имущества, определенного на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение линейного метода начисления амортизации.

Действующая редакция пункта 3 статьи 259 Налогового кодекса РФ запрещает менять метод начисления амортизации в течение всего периода начисления амортизации.

2. Нематериальные активы

В обновленном пункте 5 сказано, что нематериальные активы включаются в амортизационные группы исходя из срока полезного использования, определенного в соответствии с пунктом 2 статьи 258 Налогового кодекса РФ. Там оговорено, что срок полезного использования объекта нематериальных активов определяют исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации или применимым законодательством иностранного государства. Или исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами. По нематериальным активам, по которым

невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности налогоплательщика).

3. Покупка бывших в эксплуатации основных средств

Норма, которая сейчас содержится в пунктах 12 и 14 статьи 259 Налогового кодекса РФ перекочует в пункт 7 статьи 258 Налогового кодекса РФ.

Организация, которая покупает подержанные основные средства (в том числе в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц), в целях применения линейного метода начисления амортизации по этим объектам вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

При этом срок полезного использования данных основных средств может быть определен как установленный предыдущим собственником этих основных средств срок их полезного использования, уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.

Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным или превышающим срок его полезного использования, определяемый Классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации, налогоплательщик вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

При этом введенный в статью 258 Налогового кодекса РФ пункт 12 определяет, что приобретенные организацией объекты амортизируемого имущества, бывшие

в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую они были включены у предыдущего собственника.

4. Списание до 10 процентов стоимости основного средства при вводе в эксплуатацию

Нормы пункта 1.1 статьи 259 Налогового кодекса РФ с 2009 года будут прописаны в пункте 9 статьи 258 Налогового кодекса РФ. Он предоставляет организациям возможность при покупке основных средств до 10 процентов их стоимости списать на расходы сразу. Такой же порядок действует и в отношении расходов на модернизацию, достройку, техническое перевооружение или частичную ликвидацию основного средства.

Списать сразу до 10 процентов стоимости – это право организации, а не обязанность. То есть организация сама решает, списывать ей 10 процентов от стоимости основных средств одновременно или амортизировать полную стоимость новых объектов. Между тем, в бухучете подобного правила нет. А поэтому, экономя на налоге на прибыль, организации одновременно обрекают себя на учет временных разниц, которые неизбежно возникнут из-за различий в сумме амортизации в бухучете и для целей налогообложения.

Теперь к нововведениям. С нового года в Кодексе будет четко сказано, что если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10 процентов первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода. Так поступают и теперь (см., например, письмо от 11 октября 2005 г. № 03-03-04/2/76).

Добавим, что по-прежнему не совсем ясно, может ли единовременное списание до 10 процентов первоначаль-

ной стоимости основного средства применять только в отношении отдельных объектов основных средств? Минфин в письме от 13 марта 2006 г. № 03-03-04/1/219 отвечает на этот вопрос отрицательно. Однако налоговое законодательство, предоставляя налогоплательщику право выбирать, воспользоваться возможностью списать до 10 процентов стоимости основного средства или нет, не уточняет, как использовать это право: в отношении всех своих новых объектов или только части из них. А раз так, то никто не мешает налогоплательщику прописать в учетной политике для целей налогообложения, что амортизационная премия будет использоваться только по определенным группам основных средств.

По новым правилам, суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп) (изменяют первоначальную стоимость объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии со статьей 259 Налогового кодекса РФ) за вычетом не более 10 процентов таких сумм. Об этом сказано в пункте 9 статьи 258 Налогового кодекса РФ.

Порядок расчета сумм амортизации при линейном методе начисления амортизации

Порядок расчета сумм амортизации при применении линейного метода начисления амортизации будет подробно расписан во вновь введенной статье 259.1 Налогового кодекса РФ. Он претерпел незначительные изменения.

В пункте 1 сказано, что порядок, предусмотренный указанной статьей, применяется в отношении тех основных средств, в отношении которых в приказе об учетной политике выбран линейный метод начисления амортизации, а также в отношении зданий, сооруже-

ний, передаточных устройств, входящих в восьмую–десятую амортизационные группы.

Линейный метод предусматривает равномерное начисление амортизации в течение всего срока использования основного средства исходя из его первоначальной стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования.

Согласно пункту 2 статьи 259.1 Налогового кодекса РФ норма амортизации по каждому объекту при линейном методе определяется по следующей формуле:

$$K = (1 : N) \times 100\%, \text{ где}$$

K – норма амортизации в процентах;

N – срок полезного использования объекта основных средств (имущества) в месяцах.

Федеральный закон № 158-ФЗ уточняет, что указанный срок рассчитывается без учета сокращения или увеличения сроков полезного использования в случае применения понижающих или повышающих коэффициентов.

Ежемесячная сумма амортизации определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации.

Как и раньше амортизация по имуществу, которое предназначено для сдачи в аренду, начисляется у арендодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию. Об этом сказано в пункте 3 статьи 259.1 Налогового кодекса РФ.

Согласно пункту 4 статьи 259.1 Налогового кодекса РФ амортизация по объектам, которые получены по договору безвозмездного пользования и подлежат амортизации (линейным способом), начисляется ссудодателем с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное погашение стоимости объекта либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества (продажа, уступка, взнос в уставный капитал и т. п.).

Пункт 6 статьи 259.1 Налогового кодекса РФ определяет, что по основным средствам, переданным (полученным) по договорам в безвозмездное пользование, переданным по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев или находящимся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев, начислять амортизацию прекращают с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества.

При прекращении договора безвозмездного пользования и возврате объектов амортизируемого имущества налогоплательщику, а также при расконсервации, завершении реконструкции (модернизации) объекта основных средств амортизация по нему начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошли возврат объектов налогоплательщику, завершение реконструкции (модернизации) или расконсервация основного средства (п. 7 ст. 259.1 Налогового кодекса РФ).

Порядок расчета сумм амортизации при нелинейном методе начисления амортизации

Как и раньше, нелинейный метод начисления амортизации организация вправе применять по объектам амортизационного имущества, входящим в состав I–VII амортизационных групп. На это сходство и заканчивается.

По новым правилам, установленным статьей 259.2 Налогового кодекса РФ, нелинейный метод может быть установлен для каждой амортизационной группы (подгруппы) в приказе об учетной политике. В этом случае

на 1-е число налогового периода, когда это произошло, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс. Как его рассчитать, сказано в статье 322 Налогового кодекса РФ, но с учетом положений статьи 259.2 Налогового кодекса РФ. То есть амортизация нелинейным методом с 1 января 2009 года будет рассчитываться не по каждому объекту основных средств, а в целом по амортизационной группе. Причем на 1-е число каждого месяца.

1. Суммарный баланс

В пункте 1 статьи 322 Налогового кодекса РФ сказано, что суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) равен остаточной стоимости основных средств, определенной на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации. При этом группы формируются исходя из срока полезного использования основных средств, который был установлен при вводе данных объектов в эксплуатацию.

Добавим, что из группы исключается стоимость объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с пунктом 3 статьи 259 Налогового кодекса РФ.

Суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) увеличивают на первоначальную стоимость объектов, введенных в эксплуатацию. Делается это с 1-го числа месяца, следующего за тем, когда они были введены в эксплуатацию.

Изменение первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов также учитывается в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Согласно пункту 10 статьи 259.2 Налогового кодекса РФ суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость выбывших основных средств.

Если по основным средствам меняют метод амортизации с линейного на нелинейный, то в суммарный баланс амортизационных групп (подгрупп) включают остаточную стоимость таких объектов. При этом стоимость определяют на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации (п. 2 ст. 322 Налогового кодекса РФ).

При этом такие объекты включают в те амортизационные группы, в которые они входили при вводе в эксплуатацию.

Таким образом, суммарный баланс можно рассчитать по формуле:

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|--|
| Суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) | = | Остаточная стоимость основных средств, определенная на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации | + | Изменение первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов суммы | - | Остаточная стоимость выбывших основных средств |
|---|---|---|---|---|---|--|

Если все основные средства, входящие в амортизационную группу (подгруппу), выбыли, и суммарный баланс равен нулю, такая группа (подгруппа) ликвидируется.

Пункт 12 статьи 259.2 Налогового кодекса РФ определяет, что если суммарный баланс амортизационной

группы (подгруппы) становится менее 20 000 руб., в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества, налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу (подгруппу), при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.

Если срок полезного использования основного средства истек, то такое основное средство можно исключить из состава амортизационной группы (подгруппы). Понятно, что суммарный баланс этой амортизационной группы (подгруппы) не меняется. Ведь на дату вывода этого объекта амортизируемого имущества из состава группы остаточная стоимость должна быть равна нулю.

Срок полезного использования объектов амортизируемого имущества, введенных в эксплуатацию до 1-го числа налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, принимается с учетом срока эксплуатации соответствующих объектов до указанной даты.

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации, в порядке, установленном настоящей статьей.

Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с пунктом 3 статьи 259 Налогового кодекса РФ.

2. Амортизация по группе (подгруппе основных) средств

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) опреде-

ляется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации, установленных настоящей статьей, по следующей формуле:

$$A = B \times \frac{k}{100}, \text{ где}$$

A – сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

B – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

k – норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

В пункте 5 статьи 259.2 Налогового кодекса РФ сказано, что при нелинейном методе начисления амортизации применяются следующие нормы:

| Амортизационная группа | Норма амортизации (месячная) |
|------------------------|------------------------------|
| Первая | 14,3 |
| Вторая | 8,8 |
| Третья | 5,6 |
| Четвертая | 3,8 |
| Пятая | 2,7 |
| Шестая | 1,8 |
| Седьмая | 1,3 |
| Восьмая | 1,0 |
| Девятая | 0,8 |
| Десятая | 0,7 |

В настоящее время согласно пункту 5 статьи 259 Налогового кодекса РФ при применении нелинейного метода сумма ежемесячных отчислений амортизации по объектам основных средств исчисляется как произведение остаточной стоимости объекта основных средств на

начало месяца на амортизационную норму, определенную для данного объекта:

$$K = (2 : N) \times 100\%, \text{ где}$$

K – норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту основных средств;

N – срок полезного использования объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

Остаточная стоимость объекта основных средств определяется как разность между его первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой амортизации, начальной за период его эксплуатации.

Согласно пункту 5 статьи 259 Налогового кодекса РФ при нелинейном способе начисления амортизации с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества будет равна 20 процентам от его первоначальной стоимости, амортизационные отчисления от него будут проходить по следующему порядку:

1) остаточная стоимость объекта для амортизационных начислений фиксируется и определяется как его базовая стоимость для последующих расчетов;

2) сумма начислений по амортизации за каждый месяц в отдельности в отношении амортизируемого объекта будет рассчитываться как деление его базовой стоимости на количество месяцев, оставшихся до истечения срока его полезного использования.

3. Остаточная стоимость при нелинейном методе амортизации

Федеральный закон № 158-ФЗ уточняет, как определять остаточную стоимость объектов основных средств и нематериальных активов, амортизация по ко-

торым начисляется нелинейным методом. Соответствующие поправки были внесены в статью 257 Налогового кодекса РФ. В данном случае нужно использовать следующую формулу:

$$S_n = S \times (1 - 0,01 \times k)^n, \text{ где}$$

S_n – остаточная стоимость указанных объектов по истечении n месяцев после их включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);

S – первоначальная (восстановительная) стоимость указанных объектов;

n – число полных месяцев, прошедших со дня включения указанных объектов в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня их исключения из состава этой группы (подгруппы), не считая периода, исчисленного в полных месяцах, в течение которого такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества в соответствии с пунктом 3 статьи 256 Налогового кодекса РФ;

k – норма амортизации (в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

4. Особые случаи начисления амортизации нелинейным методом

Согласно пункту 6 статьи 259.2 Налогового кодекса РФ амортизация нелинейным способом по арендованным основным средствам считается у арендодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, у арендатора – с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

Начисление амортизации по капитальным вложениям в основные средства, которые получены безвозме-

здно, у организации-ссудодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, у организации-ссудополучателя – с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

Начисление амортизации по объектам, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, исключенным из состава амортизируемого имущества в соответствии с пунктом 3 статьи 256 Налогового кодекса РФ, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества. При этом суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость указанных объектов.

При прекращении договора безвозмездного пользования и возврате объектов амортизируемого имущества налогоплательщику, а также при расконсервации, завершении реконструкции (модернизации) объекта основных средств, амортизация по которому начисляется нелинейным методом, амортизация по нему начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошли возврат объектов налогоплательщику, завершение реконструкции (модернизации) или расконсервация объекта основного средства, а суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) увеличивается на остаточную стоимость указанных объектов с учетом положений пункта 9 статьи 258 Налогового кодекса РФ.

Повышающие и понижающие коэффициенты

Порядок применения повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации будет предусматриваться отдельной статьей 259.3 Налогового кодекса РФ.

Согласно пункту 1 упомянутой статьи норму амортизации можно повысить, но не более чем в 2 раза, по основным средствам:

1) которые используются в качестве работы в условиях агрессивной среды либо повышенной сменности. Для целей главы 25 Налогового кодекса РФ под агрессивной средой понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации.

При применении нелинейного метода начисления амортизации указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой–третьей амортизационным группам.

2) налогоплательщиков – сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты);

3) налогоплательщиков-организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны.

Надо сказать, что и в действующей редакции Налогового кодекса РФ предусмотрено применение указанных поправочных коэффициентов.

Согласно пункту 2 статьи 259.3 Налогового кодекса РФ если основные средства являются предметом договора финансовой аренды (лизинговый договор), то норма амортизации по ним может быть повышена на них не более чем в три раза.

Также амортизационная норма не может быть увеличена по основным средствам, включенным в 1–3 группы, по которым амортизация начисляется нелинейным методом.

Организации, которые работают в инновационной деятельности, также вправе амортизировать основные средства, которые используются только в научно-технической деятельности в ускоренном порядке. То есть норма амортизации по такому имуществу умножается на повышающий коэффициент. Размер коэффициента не может превышать 3 (подп. 2 п. 2 ст. 259.3 Налогового кодекса РФ).

Указанные нормы также есть и в действующей редакции Налогового кодекса РФ (п. 7 ст. 259).

Нововведением является норма пункта 3 статьи 259.3 Налогового кодекса РФ. Согласно ей, компании, которые начисляют амортизацию нелинейным методом и передали (получили) основные средства, являющиеся предметом лизинга, в соответствии с договорами, заключенными участниками лизинговой сделки до введения в действие настоящей главы, выделяют такое имущество в отдельную подгруппу в составе соответствующих амортизационных групп. Амортизация этого имущества начисляется по объектам амортизируемого имущества в соответствии с методом и нормами, которые существовали на момент передачи (получения) имущества, а также с применением специального коэффициента не выше 3.

Согласно пункту 4 статьи 259.3 Налогового кодекса РФ компания может начислять амортизацию по нормам, которые ниже тех, что установлены главой 25 Налогового кодекса РФ. Однако такое решение должно быть зафиксировано в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

При продаже амортизируемого имущества, по которому применяют пониженные нормы амортизации, остаточная стоимость таких объектов определяется исходя из фактически применяемой нормы амортизации.

Добавим, что с 1 января 2009 года можно будет не применять понижающие коэффициенты к амортизации

в отношении дорогостоящих легковых автомобилей и микроавтобусов. Напомним: в настоящее время понижающий коэффициент 0,5 применяется к легковым автомобилям первоначальной стоимостью до 600 тыс. руб. и к пассажирским микроавтобусам – до 800 тыс. руб. И тут возникает резонный вопрос: а как быть с автотранспортом, по которому начали начислять амортизацию до 2009 года и стоимость которого колеблется в пределах свыше 600 000 руб. для автомобилей и свыше 800 000 руб. по микроавтобусам? И тут Федеральный закон № 158-ФЗ снова не содержит никаких переходных положений. По нашему мнению, по такому автотранспорту нужно прекратить применять понижающий коэффициент с 1 января 2009 года. Ведь глава 25 Налогового кодекса РФ не содержит никаких ограничений, согласно которым специальные коэффициенты должны применяться с момента ввода основного средства в эксплуатацию и до полного списания стоимости имущества.

Пункт 13 статьи 258 Налогового кодекса РФ определяет, что если компания амортизирует основные средства нелинейным методом и при этом применяет повышающие или понижающие коэффициенты, то такие объекты выделяют в обособленную подгруппу в составе амортизационной группы.

Учет таких амортизационных групп и подгрупп ведется отдельно. Все правила создания или ликвидации группы, увеличения или уменьшения суммарного баланса группы распространяются на такие подгруппы, и к ним применяется норма амортизации, уточненная с помощью повышающего (понижающего) коэффициента.

Применение к нормам амортизации объектов амортизируемого имущества повышающих (понижающих) коэффициентов влечет за собой соответствующее сокращение (увеличение) срока полезного использования таких объектов. при этом амортизационные подгруппы по

объектам амортизируемого имущества, к нормам амортизации которых применяются повышающие (понижающие) коэффициенты, формируются в составе амортизационной группы исходя из определенного классификацией основных средств, утвержденной правительством Российской Федерации, срока полезного использования без учета его увеличения (уменьшения).

Особенности ведения налогового учета

Статья 323 Налогового кодекса РФ устанавливает исчерпывающий перечень сведений, которые организация должна отражать в аналитическом учете.

Учет доходов и расходов по амортизируемому имуществу ведется пообъектно. Федеральный закон № 158-ФЗ уточняет, что указанное правило не распространяется на случай, когда амортизация начисляется нелинейным методом.

В первую очередь это сведения о:

- первоначальной стоимости реализуемого объекта;
- сроке его полезного использования и о способе начисления амортизации;
- сумме начисленной амортизации по амортизируемым основным средствам и нематериальным активам за период с даты начала начисления амортизации до конца месяца, в котором такое имущество реализовано (выбыло), – для объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом;
- сумме начисленной амортизации и суммарном балансе каждой амортизационной группы и каждой амортизационной подгруппы (при применении нелинейного метода начисления амортизации);
- остаточной стоимости объектов амортизируемого имущества, входящих в амортизационные группы (подгруппы), определенной в соответствии с пунктом 1 статьи 257 Налогового кодекса РФ, – при выбытии объектов амортизируемого имущества.

Чтобы определить доход от реализации объекта амортизируемого имущества, надо из цены реализации вычесть цену его приобретения, уменьшенную на сумму начисленной амортизации, и сумму расходов, связанных с его реализацией.

Довольно часто амортизируемое имущество продается с убытком, когда доходы от реализации оказываются меньше расходов. На сумму этого убытка можно уменьшить налогооблагаемую прибыль, но не сразу после реализации объекта, а в течение некоторого времени. Этот срок исчисляется в месяцах и равен разнице между сроком полезного использования объекта и количеством месяцев его эксплуатации до момента реализации, включая тот месяц, в котором он был реализован. Поэтому в момент реализации такой убыток включается в состав расходов будущих периодов и переносится на внереализационные расходы равными долями до его полного списания.

Организация, получившая убыток от реализации объекта амортизируемого имущества, должна отразить в аналитическом учете следующую информацию:

- наименование объекта, при реализации которого расходы превысили доход;

- количество месяцев, в течение которых эта сумма превышения расходов над доходом должна быть включена в состав внереализационных расходов;

- сумму расходов, приходящуюся на каждый месяц.

Прочие расходы. Согласно статье 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, в частности относятся следующие расходы налогоплательщика:

- 1) суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в статье 270 НК РФ;

- 2) расходы на сертификацию продукции и услуг;

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

4) суммы портовых и аэродромных сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы;

5) суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации;

6) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством Российской Федерации, расходы на содержание службы газоспасателей, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности, в том числе услуг, оказываемых вневедомственной охраной при органах внутренних дел Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также расходы на содержание собственной службы безопасности по выполнению функций экономической защиты банковских и хозяйственных операций и сохранности материальных ценностей (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты);

7) расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации, расходы на гражданскую оборону в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации;

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

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

10) арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество (в том числе земельные участки), а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг. В случае, если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, расходами, учитываемыми в соответствии с настоящим подпунктом, признаются:

у лизингополучателя – арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со статьей 259 НК РФ;

у лизингодателя – расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг;

11) расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта). Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации;

12) расходы на командировки, в частности на:

поезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации;

оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;

12.1) расходы на доставку от места жительства (сбора) до места работы и обратно работников, занятых в организациях, которые осуществляют свою деятельность вахтовым способом или в полевых (экспедиционных) условиях. Указанные расходы должны быть предусмотрены коллективными договорами;

13) расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов в пределах норм, утвержденных Правительством Российской Федерации;

14) расходы на юридические и информационные услуги;

15) расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;

16) плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;

17) расходы на аудиторские услуги;

18) расходы на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями;

19) расходы на услуги по предоставлению работников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и (или) реализацией;

20) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством Российской Федера-

ции на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);

21) расходы, связанные с представлением форм и сведений государственного статистического наблюдения, если законодательством Российской Федерации на налогоплательщика возложена обязанность представлять эту информацию;

22) представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества, в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 264 НК РФ;

23) расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 264 НК РФ;

24) расходы на канцелярские товары;

25) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы);

26) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам также относятся расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 рублей и обновление программ для ЭВМ и баз данных;

27) расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг);

28) расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), дея-

тельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, с учетом положений пункта 4 статьи 264 НК РФ;

29) взносы, вклады и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, если уплата таких взносов, вкладов и иных обязательных платежей является условием для осуществления деятельности налогоплательщиками – плательщиками таких взносов, вкладов или иных обязательных платежей;

30) взносы, уплачиваемые международным организациям и организациям, предоставляющим платежные системы и электронные системы передачи информации, если уплата таких взносов является обязательным условием для осуществления деятельности налогоплательщиками – плательщиками таких взносов или является условием предоставления международной организацией услуг, необходимых для ведения налогоплательщиком – плательщиком таких взносов указанной деятельности;

31) расходы, связанные с оплатой услуг сторонним организациям по содержанию и реализации в установленном законодательством Российской Федерации порядке предметов залога и заклада за время нахождения указанных предметов у залогодержателя после передачи залогодателем;

32) расходы на содержание вахтовых и временных поселков, включая все объекты жилищно-коммунального и социально-бытового назначения, подсобных хозяйств и иных аналогичных служб, в организациях, осуществляющих свою деятельность вахтовым способом или работающих в полевых (экспедиционных) условиях. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности налогоплательщика. Если такие нормативы органами мест-

ного самоуправления не утверждены, налогоплательщик вправе применять порядок определения расходов на содержание этих объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных указанным органам;

33) отчисления предприятий и организаций, эксплуатирующих особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, для формирования резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии и в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

34) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

35) расходы некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии, организации производства и управления;

36) расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета, оказываемые сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями;

37) периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);

38) расходы, осуществленные налогоплательщиком организацией, использующей труд инвалидов, в виде средств, направленных на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, если от общего числа работников такого налогоплательщика инвалиды составляют не менее 50 процентов и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25 процентов.

Целями социальной защиты инвалидов в соответствии с законодательством Российской Федерации о социальной защите инвалидов признаются:

- улучшение условий и охраны труда инвалидов;
- создание и сохранение рабочих мест для инвалидов (закупка и монтаж оборудования, в том числе организация труда рабочих-надомников);
- обучение (в том числе новым профессиям и приемам труда) и трудоустройство инвалидов;
- изготовление и ремонт протезных изделий;
- приобретение и обслуживание технических средств реабилитации (включая приобретение собак-проводников);
- санаторно-курортное обслуживание инвалидов, а также лиц, сопровождающих инвалидов I группы и детей-инвалидов;
- защита прав и законных интересов инвалидов;
- мероприятия по интеграции инвалидов в общество (включая культурные, спортивные и иные подобные мероприятия);
- обеспечение инвалидам равных с другими гражданами возможностей (включая транспортное обслуживание лиц, сопровождающих инвалидов I группы и детей-инвалидов);
- приобретение и распространение среди инвалидов печатных изданий общественных организаций инвалидов;
- приобретение и распространение среди инвалидов видеоматериалов с субтитрами или сурдопереводом;
- взносы, направленные указанными организациями общественным организациям инвалидов на их содержание.

При определении общего числа инвалидов в среднесписочную численность работников не включаются инвалиды, работающие по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера;

39) расходы налогоплательщиков – общественных организаций инвалидов, а также налогоплательщиков-учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, в виде средств, направленных на осуществление деятельности указанных общественных организаций инвалидов и на цели, указанные в подпункте 38 настоящего пункта.

Получатели средств, предназначенных на осуществление деятельности общественной организации инвалидов и на цели социальной защиты инвалидов, по окончании налогового периода представляют в соответствующие налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств.

При нецелевом использовании таких средств с момента, когда их получатель фактически использовал такие средства не по целевому назначению (нарушил условия предоставления этих средств), такие средства признаются доходом у налогоплательщика, получившего эти средства.

Расходы, указанные в подпункте 38 настоящего пункта и настоящем подпункте, не могут быть включены в расходы, связанные с производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых и иных товаров по перечню, определяемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими организациями инвалидов, а также с оказанием посреднических услуг, связанных с реализацией таких товаров, минерального сырья и полезных ископаемых;

39.1) расходы налогоплательщиков-организаций, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций, в виде сумм прибыли, полученной от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения, при условии перечисления этих сумм на осуществление

уставной деятельности указанных религиозных организаций;

39.2) расходы на формирование в порядке, установленном статьей 267.1 настоящего Кодекса, резервов предстоящих расходов в целях социальной защиты инвалидов, предусмотренных подпунктом 38 настоящего пункта, которые осуществлены налогоплательщиком – общественной организацией инвалидов, а также налогоплательщиком – организацией, использующей труд инвалидов, если от общего числа работников такого налогоплательщика инвалиды составляют не менее 50 процентов и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25 процентов;

40) платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, сделок с указанными объектами, платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах, оплата услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по оценке имущества, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости;

41) расходы по договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), заключенным с индивидуальными предпринимателями, не состоящими в штате организации;

42) расходы налогоплательщиков – сельскохозяйственных организаций на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах;

43) расходы на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки и (или) реализации и недостающих экземпляров периодических печатных изданий в упаковках, но не более 7 процентов стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания;

44) потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также не реализованной в преде-

лах сроков, указанных в настоящем подпункте (морально устаревшей) продукции средств массовой информации и книжной продукции, списываемой налогоплательщиками, осуществляющими производство и выпуск продукции средств массовой информации и книжной продукции, в пределах не более 10 процентов стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания или соответствующего тиража книжной продукции, а также расходы на списание и утилизацию бракованной, утратившей товарный вид и нереализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции.

Расходом признается стоимость продукции средств массовой информации и книжной продукции, не реализованной в течение следующих сроков:

для периодических печатных изданий – в пределах срока до выхода следующего номера соответствующего периодического печатного издания;

для книг и иных непериодических печатных изданий – в пределах 24 месяцев после выхода их в свет;

для календарей (независимо от их вида) – до 1 апреля года, к которому они относятся;

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

46) отчисления налогоплательщиков, осуществляемые на обеспечение предусмотренной законодательством Российской Федерации надзорной деятельности специализированных учреждений в целях осуществления контроля за соблюдением такими налогоплательщиками соответствующих требований и условий, а также отчисления налогоплательщиков в резервы, создаваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность в области связи;

47) потери от брака;

48) расходы, связанные с содержанием помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы (включая суммы начисленной амортизации, расходы на проведение ремонта помещений, расходы на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, а также на топливо для приготовления пищи), если подобные расходы не учитываются в соответствии со статьей 275.1 НК РФ;

48.1) расходы работодателя по выплате пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности работника в соответствии с законодательством Российской Федерации в части, не покрытой страховыми выплатами, произведенными работникам страховыми организациями, имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, на осуществление соответствующего вида деятельности, по договорам с работодателями в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности;

48.2) платежи (взносы) работодателей по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями, имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, на осуществление соответствующего вида деятельности, в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности. Указанные платежи (взносы) включаются в состав расходов, если сумма

страховой выплаты по таким договорам не превышает размера пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности работника, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом совокупная сумма этих платежей (взносов) работодателей и взносов, указанных в абзаце десятом пункта 16 статьи 255 НК РФ, включается в состав расходов в размере, не превышающем 3 процентов суммы расходов на оплату труда;

49) другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

К представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика независимо от места проведения указанных мероприятий. К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний. Представительские расхо-

ды в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 процента от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

К расходам налогоплательщика на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями относятся расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации кадров), в соответствии с договорами с такими учреждениями.

Указанные расходы включаются в состав прочих расходов, если:

1) соответствующие услуги оказываются российскими образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;

2) подготовку (переподготовку) проходят работники налогоплательщика, состоящие в штате, а для эксплуатирующих организаций, в соответствии с законодательством Российской Федерации отвечающих за поддержание квалификации работников ядерных установок, работники этих установок;

3) программа подготовки (переподготовки) способствует повышению квалификации и более эффективному использованию подготавливаемого или переподготавливаемого специалиста в этой организации в рамках деятельности налогоплательщика.

Не признаются расходами на подготовку и переподготовку кадров расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и средне-

го специального образования. Указанные расходы для целей налогообложения не принимаются.

К расходам организации на рекламу в целях налогообложения относятся:

1) расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передачу по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

2) расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

3) расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании (эти расходы не нормируются).

Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные в абзацах втором-четвертом настоящего пункта, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации, определяемой в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса РФ.

Теперь об изменениях. Расходы на НИОКР включаются в состав прочих расходов организации и соответственно учитываются для целей налогообложения. Правда, не сразу, а равномерно в течение двух лет, начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором завершены исследования. Расходы на НИОКР можно списывать

в течение одного года. Расходы на НИОКР, не давшие положительного результата, списываются в уменьшение налогооблагаемого дохода в полном объеме, но равномерно в течение двух лет.

Статья 262 Налогового кодекса РФ применима, как по отношению к расходам на собственные или совместные исследования и разработки организации, так и по отношению к расходам на НИОКР, которые выполнены по ее заказу другими организациями. К стати у последних затраты, произведенные при выполнении заказа, расходами на НИОКР не считаются.

Федеральный закон № 158-ФЗ уточняет, что расходы налогоплательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (в том числе не давшие положительного результата) по перечню, установленному Правительством РФ, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, и включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5.

Пункт 3 статьи 262 Налогового кодекса РФ классифицирует такие затраты как расходы на осуществление деятельности, направленной на получение дохода. Соответственно они могут быть включены в состав производственных расходов организации в том периоде, в котором были произведены.

Организация может признавать как расходы на НИОКР отчисления на формирование Российского фонда технологического развития, а также на формирование иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР, зарегистрированных в установленном порядке. Такая норма закреплена в пункте 3 статьи 262 Налогового кодекса РФ. Лимит, в пределах которого могут признаваться данные расходы, – до 1,5 процентов дохода (валовой выручки) налогоплательщика.

Далее. В соответствии со статьей 166 Трудового кодекса РФ служебной командировкой признается поезд-

ка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. При этом служебные поездки работников, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, служебными командировками не признаются. Во избежание трудовых споров разъездной характер работы должен быть указан в трудовом договоре.

Согласно подпункту 12 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся следующие расходы на командировки:

- проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

- наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

- суточные или полевое довольствие, в пределах норм, утвержденных постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 93. Согласно этому документу норма расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, которые учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, составляет 100 руб. за каждый день нахождения в служебной командировке. Речь идет о командировках по России.

- оформление и выдача виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

Федеральный закон № 158-ФЗ исключает из текста Кодекса «в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации». Это значит, что с 1 января 2009 года суточные для целей налогообложения нормироваться не будут. А могут учитываться в том размере, который определен локальным актом организации. Скажем, в приказе директора.

Соответствующие изменения были внесены также и в пункт 38 статьи 270 Налогового кодекса РФ. В новой редакции не учитываются при налогообложении расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, на оплату рациона питания экипажей морских, речных и воздушных судов сверх норм таких расходов, установленных Правительством РФ.

Еще можно отметить важные изменения, связанные с учетом прочих расходов. К расходам налогоплательщика на подготовку и переподготовку кадров относятся расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации), в соответствии с договорами с такими учреждениями (подп. 23 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

Условия, при соблюдении которых расходы на подготовку кадров учитываются при исчислении налога на прибыль, приведены в пункте 3 статьи 264 Налогового кодекса РФ:

1) образовательное учреждение имеет государственную аккредитацию (соответствующую лицензию). *Обратите внимание: индивидуальная педагогическая деятельность лицензированию не подлежит (п. 2 ст. 48 Закона РФ от 10 июля 1992 г. № 3266-1 «Об образовании»).* Поэтому если работодатель заключил договор с индивидуальным предпринимателем на обучение работников, то расходы по данному договору не уменьшают налогооблагаемую прибыль как не соответствующие требованиям подпункта 1 пункта 3

статьи 264 Налогового кодекса РФ. На это указал Минфин в письме от 27 марта 2006 г. № 03-03-05/4;

2) обучаются сотрудники, состоящие в штате организации-налогоплательщика. То есть те, с которыми заключен трудовой договор;

3) программа подготовки (переподготовки) способствует повышению квалификации и более эффективному использованию специалиста в рамках деятельности организации-налогоплательщика. Помимо этого между организацией и образовательным учреждением должен быть заключен договор на обучение специалиста. Обращаем внимание, что договор заключается от имени организации, а не самого обучаемого.

Профессиональная подготовка преследует цель ускорить приобретение обучающимся навыков, необходимых для выполнения определенной работы, группы работ (ст. 21 Закона об образовании), а не повышение образовательного уровня обучающегося.

Профессиональная подготовка может быть получена в образовательных учреждениях, а также в образовательных подразделениях организаций, имеющих соответствующие лицензии, и в порядке индивидуальной подготовки у специалистов, обладающих соответствующей квалификацией.

Повышение квалификации включает в себя, в том числе краткосрочное (не менее 72 часов) тематическое обучение вопросам конкретного производства, которое проводится по месту основной работы специалистов и заканчивается сдачей соответствующего экзамена, зачета или защитой реферата (п. 7 постановления Правительства РФ от 26 июня 1995 г. № 610).

Если продолжительность подготовки (переподготовки) специалиста составляет менее 72 часов, ее нельзя рассматривать как форму повышения квалификации работника и разновидность программы дополнительного образования. Такая деятельность лицензиру-

ванию не подлежит (подп. «а» п. 2 Положения о лицензировании образовательной деятельности, утвержденного постановлением Правительства РФ от 18 октября 2000 г. № 796).

Добавим, что формулировка подпункта 23 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ подразумевает, что понятие «подготовка и переподготовка» кадров шире понятия «повышение квалификации». Формы профессиональной подготовки (переподготовки) кадров определяются работодателем (ст. 196 Трудового кодекса РФ). Получается, они могут быть любыми.

Значит, если организация понесла расходы на оплату услуг по подготовке (переподготовке) кадров, даже если они не связаны с получением сотрудниками организации дополнительного образования или повышением их квалификации (продолжительность подготовки менее 72 часов), эти расходы также можно учесть в целях налогообложения.

Здесь важно отметить, что профессиональная подготовка должна проводиться в интересах организации-налогоплательщика для более эффективного использования специалиста в рамках деятельности организации-налогоплательщика. То есть обучение работников должно удовлетворять потребности организации.

Пункт 3 статьи 264 Налогового кодекса РФ определяет: расходами на подготовку и переподготовку кадров не признаются затраты, связанные с:

- организацией развлечения, отдыха или лечения;
- содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг;
- оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования.

Федеральный закон № 158-ФЗ меняет формулировку подпункта 23 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ. По новым правилам в составе прочих расходов

учитываются затраты на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика.

Как мы уже говорили, к основным общеобразовательным относятся программы:

- дошкольного образования;
- начального общего образования;
- основного общего образования;
- среднего (полного) общего образования.

К основным профессиональным относятся программы:

- начального профессионального образования;
- среднего профессионального образования;
- высшего профессионального образования (программы бакалавриата, программы подготовки специалиста и программы магистратуры);
- послевузовского профессионального образования.

Дополнительная образовательная программа включает в себя рабочие программы учебных курсов, предметов, дисциплин (модулей).

Изменились и условия признания таких расходов. Обновленный пункт 3 статьи 264 Налогового кодекса РФ определяет следующие условия, при которых расходы на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку сотрудников учитываются при налогообложении прибыли. Для этого:

1) обучение и подготовку проводят на основании договора российские образовательные учреждения, имеющие соответствующую лицензию, либо иностранные образовательные учреждения, имеющие соответствующий статус. Из новой редакции исчезнет упоминание о том, что отечественное учреждение должно иметь государственную аккредитацию. Впрочем, и сейчас чиновники придерживаются мнения, что для включения

расходов, связанных с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации) кадров по договорам с образовательными учреждениями, в состав прочих расходов важен статус организации как образовательного учреждения, имеющего соответствующую лицензию, а не его государственная аккредитация (см., например, письмо Минфина России от 12 марта 2003 г. № 04-02-03/29). Арбитражная практика по этому вопросу также положительная. Пример, постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 августа 2007 г. № А42-3309/2006.

2) обучение и подготовку проходят:

– работники налогоплательщика, заключившие с налогоплательщиком трудовой договор. В действующей редакции речь идет о штатных работниках;

– физические лица, заключившие с налогоплательщиком договор, предусматривающий обязанность физического лица не позднее трех месяцев после окончания указанного обучения, профессиональной подготовки и переподготовки, оплаченных налогоплательщиком, заключить с ним трудовой договор и отработать у налогоплательщика не менее одного года. Это новая категория. Раньше в Налоговом кодексе подобной нормы не было. В случае, если трудовой договор между указанным физическим лицом и налогоплательщиком был прекращен до истечения одного года с даты начала его действия, за исключением случаев прекращения трудового договора по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон (ст. 83 Трудового кодекса РФ), налогоплательщик обязан включить во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором прекратил действие данный трудовой договор, сумму платы за обучение, профессиональную подготовку или переподготовку соответствующего физического лица, учтенную ранее при исчислении налоговой базы. В случае, если трудовой договор физического лица

с налогоплательщиком не был заключен по истечении трех месяцев после окончания обучения, профессиональной подготовки или переподготовки, оплаченных налогоплательщиком, указанные расходы также включаются во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором истек данный срок заключения трудового договора.

Документы, которые должен иметь налогоплательщик для подтверждения расходов на обучение работников:

- приказ руководителя организации о направлении работников на обучение с обоснованием его производственной необходимости (указание целей и причин);
- договор с образовательным учреждением;
- копия лицензии образовательного учреждения;
- акт выполненных работ;
- копии документов об образовании, выданных учреждением работникам по окончании обучения.

Налогоплательщик будет обязан хранить указанные документы в течение всего срока действия соответствующего договора обучения и одного года работы физического лица, обучение, профессиональная подготовка или переподготовка которого были оплачены налогоплательщиком, в соответствии с заключенным с налогоплательщиком трудовым договором, но не менее четырех лет. В действующей редакции Налогового кодекса РФ про хранение документов ничего не сказано.

Не признаются расходами на обучение работников налогоплательщика либо физических лиц, предусмотренными пунктом 3 статьи 264 Налогового кодекса РФ, расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, с содержанием образовательных учреждений, а также с выполнением для них бесплатных работ или оказанием им бесплатных услуг. Как видите, по новым правилам если сотрудник получает высшее или среднее специальное образование и за него платит

организация, то такие расходы могут быть учтены при налогообложении. В настоящее время Кодекс содержит прямой запрет на включение подобных расходов.

Правда, в арбитражной практике встречаются интересные дела, когда суды иначе трактовали указанную норму. В качестве примера можно привести постановление ФАС Уральского округа от 27 июля 2006 г. по делу № Ф09-6575/06-С2.

И наконец, последние изменения, связанные с учетом прочих расходов, касаются покупки исключительных прав на программы для ЭВМ.

В подпункте 26 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ сказано, что в составе прочих расходов учитываются затраты на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 тыс. руб. Федеральный закон № 158-ФЗ увеличивает пороговую сумму вдвое — до 20 000 руб.

Законодатели устраняют свою прежнюю недоработку. Дело в том, в соответствии с пунктом 1 статьи 256 Налогового кодекса РФ амортизируемым признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Вместе с тем в соответствии с действующей редакцией подпункта 26 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, учитываются расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 руб. Возникает вопрос: как учесть при исчислении налога на прибыль расходы на приобретение исключительных прав на программы

ЭВМ стоимостью 10 000–20 000 руб.? По мнению Минфина России, высказанному в письме от 1 июля 2008 г. № 03-03-06/1/379 нематериальные активы в виде исключительных прав на программы для ЭВМ первоначальной стоимостью более 10 000 руб. подлежат амортизации.

С 2009 года стоимость таких «малоценных» исключительных прав на программы для ЭФМ можно будет списать сразу, не амортизируя.

К **внереализационным расходам** в целях исчисления налога на прибыль организации относятся:

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

Для организаций, предоставляющих на систематической основе за плату во временное пользование и (или) временное владение и пользование свое имущество и (или) исключительные права, возникающие из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, расходами, связанными с производством и реализацией, считаются расходы, связанные с этой деятельностью;

2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком с учетом особенностей, предусмотренных статьей 269 настоящего Кодекса (для банков особенности определения расходов в виде процентов определяются в соответствии со статьями 269 и 291 НК РФ), а также процентов, уплачиваемых в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам в соответствии с порядком, установленным Правительством Российской Федерации.

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 первоначальной доходности, установленной эмитентом (заимодавцем) в условиях эмиссии (выпуска, договора), но не выше фактической;

3) расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг, в частности на подготовку проспекта эмиссии ценных бумаг, изготовление или приобретение бланков, регистрацию ценных бумаг, расходы, связанные с обслуживанием собственных ценных бумаг, в том числе расходы на услуги реестродержателя, депозитария, платежного агента по процентным (дивидендным) платежам, расходы, связанные с ведением реестра, предоставлением информации акционерам в соответствии с законодательством Российской Федерации, и другие аналогичные расходы;

4) расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг, в том числе оплата услуг реестродержателя, депозитария, расходы, связанные с получением информации в соответствии с законодательством Российской Федерации, и другие аналогичные расходы;

5) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) 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 Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации.

Отрицательной курсовой разницей в целях настоящей главы признается курсовая разница, возникающая

при уценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной валюте, или при дооценке выраженных в иностранной валюте обязательств;

5.1) 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;

6) расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса Центрального банка Российской Федерации, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту (особенности определения расходов банков от этих операций устанавливаются статьей 291 НК РФ);

7) расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам (в порядке, установленном статьей 266 НК РФ);

8) расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы;

9) расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;

10) судебные расходы и арбитражные сборы;

11) затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции. Признание расходов по аннулированным заказам, а также затрат на производство, не давшее продукции, осуществляется на основании актов налогоплательщика, утвержденных руководителем или уполномоченным им лицом, в размере прямых затрат, определяемых в соответствии со статьями 318 и 319 НК РФ;

12) расходы по операциям с тарой, если иное не предусмотрено положениями пункта 3 статьи 254 НК РФ;

13) 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;

14) расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным материально-производственным запасам, работам, услугам, если кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами) по такой поставке списана в отчетном периоде в соответствии с пунктом 18 статьи 250 НК РФ;

15) расходы на услуги банков, включая услуги, связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа в порядке, предусмотренном статьей 46 настоящего Кодекса, с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем «клиент-банк»;

16) расходы на проведение собраний акционеров (участников, пайщиков), в частности расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимой для проведения собраний информации, и иные расходы, непосредственно связанные с проведением собрания;

17) в виде не подлежащих компенсации из бюджета расходов на проведение работ по мобилизационной подготовке, включая затраты на содержание мощностей и объектов, загруженных (используемых) частично, но необходимых для выполнения мобилизационного плана;

18) расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок с учетом положений статей 301–305 НК РФ;

19) расходы в виде отчислений организаций, входящих в структуру РОСТО, для аккумулирования и перераспределения средств организациям, входящим в структуру РОСТО, в целях обеспечения подготовки в соответствии с законодательством Российской Федерации граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотического воспитания молодежи, развития авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

19.1) расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок;

19.2) расходы в виде целевых отчислений от лотерей, осуществляемые в размере и порядке, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации;

20) другие обоснованные расходы.

Для определения налоговой базы по налогу на прибыль организации должны определить разницу между полученными доходами и понесенными расходами, учитываемыми в целях налогообложения.

Для того, чтобы максимально полно рассказать о расходах фирмы в целях налогообложения по налогу на прибыль, необходимо упомянуть и расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли.

Материальная помощь

Материальная помощь не включается в расходы при расчете налога на прибыль, поскольку она прямо поименована в пункте 23 статьи 270 Налогового кодекса РФ. Действующая норма приводит примеры материальной помощи. Это, в том числе, помощь для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности.

Такая формулировка давала возможность учесть некоторые виды материальной помощи при расчете налога на прибыль. Правда, только через суд и только при соблюдении некоторых условий.

Так, ФАС Уральского округа в постановлении от 11 мая 2006 г по делу № Ф09-3490/06-С7 пришел к выводу, что материальная помощь, выплачиваемая организацией своим работникам в зависимости от соблюдения условий, предусмотренных трудовым договором, является стимулирующей выплатой и подлежит включению в состав расходов на оплату труда. Согласны с коллегами и судьи ФАС Западно-Сибирского округа от 9 октября 2006 г. № Ф04-949/2006(26899-А75-25) по делу № А75-6762/05. В деле арбитры пришли к выводу, что материальная помощь связана с выполнением трудовых обязанностей и отвечает таким критериям расходов, как экономическая обоснованность и документальная подтвержденность, производилась на основании коллективного и трудовых договоров, приказов за добросовестный труд, за выполнение особо важных заданий, за расширенный объем работ, а также по иным показателям выполнения трудовых обязанностей. Следовательно, указанные выплаты подлежат отнесению на расходы при исчислении налога на прибыль.

ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 10 апреля 2006 г. по делу № А44-3851/2005-9 пришел к выводу, что пункт 23 статьи 270 Налогового кодекса РФ распространяется только на материальную помощь, которую невозможно признать расходами на оплату труда.

С 2009 года пункт 23 статьи 270 Налогового кодекса РФ будет звучать так: не учитываются при налогообложении расходы в виде сумм материальной помощи работникам.

Вознаграждения и иные выплаты членам совета директоров

С 2009 года статья 270 Налогового кодекса РФ будет дополнена пунктом 48.8. Согласно ему не включаются в расходы при расчете налога на прибыль суммы вознаграждений и иных выплат, осуществляемых членам совета директоров.

А как обстоит дело сейчас? Чиновники неоднократно утверждали, что вознаграждения членам совета директоров, выплачиваемые на основании устава общества, а не трудовых или гражданско-правовых договоров, не учитываются при налогообложении прибыли. В качестве примера можно привести письмо Минфина России от 10 июля 2007 г. № 03-03-06/1/475.

Однако с чиновниками не соглашаются арбитражные суды. Так, ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 4 декабря 2006 г. по делу № А43-15277/2006-37-399 признал, что налогоплательщик правомерно отнес выплаченные вознаграждения членам совета директоров в состав внереализационных расходов, как экономически оправданные и документально подтвержденные.

В другом деле судьи также пришли к выводу, что выплаты членам Совета директоров и членам ревизионной комиссии относятся на расходы в целях исчисления налога на прибыль организаций как затраты на

управление организацией или ее отдельными подразделениями в соответствии с подпунктом 18 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ (постановление ФАС Западно-Сибирского от 20 марта 2007 г. по делу № Ф04-1644/2007(32712-А27-6)). Однако чиновники с такой трактовкой не согласны. Минфин России от 26 января 2007 г. № 03-04-07-02/2. Согласно пункту 2 статьи 64 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» по решению общего собрания акционеров членам совета директоров (наблюдательного совета) общества в период исполнения ими своих обязанностей могут выплачиваться вознаграждения и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением ими функций членов совета директоров (наблюдательного совета) общества. Размеры таких вознаграждений устанавливаются решением общего собрания акционеров.

В соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 48 Федерального закона «Об акционерных обществах» к компетенции общего собрания акционеров относится распределение прибыли, то есть чистой прибыли акционерного общества, остающейся после уплаты налога на прибыль, включая возможность направления части нераспределенной прибыли общества на выплату вознаграждений членам советов директоров.

Вследствие этого акционерное общество не может гарантировать в обязательном порядке выплату вознаграждений членам совета директоров общества.

В соответствии с пунктом 21 статьи 270 Налогового кодекса РФ при налогообложении прибыли не учитываются расходы в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

Таким образом, в составе расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли, могут приниматься

выплаты любых видов вознаграждений и компенсаций, предоставляемых руководству или работникам, только в том случае, когда такие выплаты предусмотрены законодательством Российской Федерации, коллективным и (или) трудовым договорами.

Кроме того, основанием признания в целях налогообложения прибыли расходов на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ являются заключенные с ними договоры гражданско-правового характера (п. 21 статьи 255 и подп. 41 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

Следует дополнительно учитывать, что согласно Федеральному закону «Об акционерных обществах» непосредственное руководство текущей деятельностью акционерного общества осуществляется единоличным исполнительным органом общества (директором, генеральным директором) или единоличным исполнительным органом общества и коллегиальным исполнительным органом общества (правлением, дирекцией), компетенция которых определяется уставом общества. В компетенцию совета директоров (наблюдательного совета) общества входит решение вопросов общего руководства деятельностью общества, что, по мнению Департамента, не может квалифицироваться как управление организацией или отдельными ее подразделениями в смысле подпункта 18 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, расходы налогоплательщика – акционерного общества на выплату вознаграждений членам совета директоров, производимых не на основании трудовых или гражданско-правовых договоров с обществом, а на основании устава общества, не могут быть отнесены в уменьшение налоговой базы при исчислении налога на прибыль.

Как видите, и в настоящее время возможность учета при налогообложении вознаграждения членам совета директоров компании, вызывает массу споров.

С 2009 года спорам будет окончательно положен конец: такие выплаты не будут учитываться при налогообложении в силу прямого указания в законе.

2.2. Налоговые ставки по налогу на прибыль

Налоговые ставки по налогу на прибыль организации установлены согласно статье 284 Налогового кодекса РФ. Этих ставок несколько в зависимости от того, что является объектом налогообложения.

Применяются следующие ставки:

1) 9 процентов – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями;

2) 15 процентов – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций. При этом учитываются особенности, предусмотренные статьей 275 Налогового кодекса РФ. Малые предприятия, выплачивая дивиденды своим учредителям, выступают в качестве налоговых агентов, т. е. они обязаны удержать налог на прибыль по приведенным выше ставкам и перечислить его в бюджет;

3) 15 процентов – по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (кроме ценных бумаг, указанных ниже), условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов;

4) 9 процентов – по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на

срок не менее трех лет до 1 января 2007 года, а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 года;

5) 0 процентов – по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года, эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации;

6) 24 процента – все остальные виды доходов.

При этом организация уплачивает налог по ставке 24 процента в два бюджета, и для каждого бюджета установлена своя ставка:

- 1) 6,5 процента зачисляется в федеральный бюджет;
- 2) 17,5 процента зачисляется в бюджеты субъектов РФ.

2.3. Налоговый период

Налоговым периодом по налогу на прибыль организаций признается календарный год, а отчетными периодами признаются: первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

2.4. Порядок и сроки уплаты налога

Согласно статьям 286, 287 Налогового кодекса РФ предприятие должно уплачивать по налогу на прибыль организаций авансовые платежи.

Существует три способа оплаты платежей:

1) квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачивают:

а) организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса РФ, не превышали в среднем 3 млн руб. за каждый квартал;

б) некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг);

в) участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах;

г) инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений;

д) предприятия, получающие прибыль по договорам доверительного управления.

Квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом;

2) ежемесячные авансовые платежи уплачивают налогоплательщики исходя из фактически полученной прибыли. Этим способом могут уплачивать налог на прибыль предприятия, которые приняли решение о переходе на такую систему оплаты авансовых платежей и уведомили об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором решили перейти на эту систему уплаты авансовых платежей. Применяя данный способ, организация не может изменить в течение налогового периода систему оплаты авансовых платежей.

В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиками исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца. При перечислении суммы авансовых платежей, подлежащих уплате в бюджет, учитываются ранее начисленные суммы авансовых платежей.

Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога;

3) ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачивают все остальные, не перечисленные выше налогоплательщики.

В этом случае плательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в следующем порядке:

а) сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в первом квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода;

б) сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во втором квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года;

в) сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в третьем квартале текущего налогового

периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала;

г) сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в четвертом квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей.

В случае если сумма авансовых платежей получается со знаком минус или равна нулю, то в соответствующем квартале не осуществляются авансовые платежи.

В случае если организация является налоговым агентом, то она определяет сумму налога по каждой выплате (перечислению) денежных средств или иному получению дохода. Налоговые агенты обязаны перечислить соответствующую сумму налога в течение трех дней после дня выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации или иного получения доходов иностранной организацией, и в течение 10 дней со дня выплаты дохода по доходам, выплачиваемым налогоплательщикам в виде дивидендов, а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам.

Вновь созданные организации должны уплачивать ежемесячные авансовые платежи по истечении полного квартала с даты их государственной регистрации.

Если ваша организация имеет обособленные подразделения, то ту часть налога, которую следует уплатить в бюджет Российской Федерации, уплачивает головная организация по месту своей регистрации.

Налог на прибыль организаций по результатам работы за налоговый период (календарный год) организа-

ции исчисляются в годовой налоговой декларации и уплачиваются не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые декларации налогоплательщики обязаны представить в обязательном порядке, даже в том случае если у организации не возникло обязанности по уплате налога. В соответствии со статьей 289 Налогового кодекса РФ налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации.

Налоговые агенты обязаны по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором они производили выплаты налогоплательщику, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты. Налоговые декларации (налоговые расчеты) представляются не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Организация, имеющая в своем составе обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям.

Согласно пункту 1 статьи 284 Налогового кодекса РФ предусмотрена возможность снижения налоговой ставки по налогу на прибыль в части платежа в субъект РФ. Законами субъектов Российской Федерации предусмотренная ставка может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков в отношении налогов, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации. Указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5 процента (на сегодняшний день эта ставка равна 17,5 процента).

2.5. Особенности исчисления и уплаты налога компаниями, у которых есть обособленные подразделения

Фирмы не должны отдельно считать налог на прибыль, приходящийся на каждое обособленное подразделение, если все они находятся в одном субъекте РФ. Сумму налога по всем подразделениям, расположенным в одном регионе, можно рассчитать исходя из их совокупной прибыли. Перечислять платеж надо с расчетного счета одного из этих подразделений – по выбору фирмы. О том, какой именно филиал будет платить налог, надо уведомить все инспекции, в которых состоят на учете обособленные подразделения.

Проинформировать надо налоговые органы как по местонахождению ответственного за перечисление налога филиала, так и по местонахождению каждого из подразделений, через которые больше не планируется платить налог. Для каждого из этих уведомлений чиновники разработали свою форму.

Первое из уведомлений нужно подать в налоговую инспекцию по местонахождению того подразделения, через которое будет перечисляться налог. Цель этого документа – сообщить налоговикам, какое подразделение выбрала фирма для уплаты налога.

В уведомлении нужно указать:

- полное наименование фирмы и ее ИНН;
- наименование ответственного подразделения, которое будет перечислять налог за все структуры, находящиеся в данном регионе;
- подразделения, расположенные в том же субъекте России и через которые организация больше не будет перечислять региональную часть налога в отчетном году.

В каждую из налоговых инспекций, где состоят на учете филиалы, через которые больше не будет уплачиваться налог на прибыль, нужно также подать уведомление. Завизировать уведомления должны руководитель и главный бухгалтер организации.

Кодекс требует распределять налог на прибыль, уплачиваемый в бюджет субъекта России, между головной организацией и ее обособленными подразделениями. Для этого нужно определить налогооблагаемую прибыль, приходящуюся на каждое подразделение. Ее рассчитывают по двум показателям:

- удельному весу среднесписочной численности работников (или по выбору бухгалтера – расходов на оплату труда) обособленного подразделения в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) всей фирмы;

- удельному весу остаточной стоимости амортизируемого имущества обособленного подразделения в остаточной стоимости амортизируемого имущества всего предприятия.

Организации, у которых есть на территории одного субъекта РФ несколько обособленных подразделений, могут не распределять прибыль по каждому из них, а уплачивать налог в бюджет субъекта РФ через одно выбранное обособленное подразделение, уведомив об этом налоговые инспекции по месту нахождения обособленных подразделений (п. 2 ст. 288 Налогового кодекса РФ).

Срок, в течение которого необходимо уведомить инспекторов о выбранном обособленном подразделении, через которое организация будет отчитываться по налогу на прибыль до 31 декабря года, предшествующему новому налоговому периоду.

Федеральный закон № 158-ФЗ уточняет, что уведомления представляются в налоговую инспекцию в случае, если компания изменила порядок уплаты на-

лога или количество структурных подразделений на территории субъекта РФ или произошли другие изменения, влияющие на порядок уплаты налога.

И далее: если в течение текущего налогового периода компанией созданы новые или ликвидированы обособленные подразделения, она должна в течение 10 дней после того, как закончится отчетный период уведомить инспекцию на территории того субъекта Российской Федерации, в котором созданы новые или ликвидированы обособленные подразделения о выборе того обособленного подразделения, через которое будет осуществляться уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации.

Уплата налога осуществляется в сроки, установленные настоящим Кодексом, начиная с отчетного (налогового) периода, следующего за отчетным (налоговым) периодом, в котором такое обособленное подразделение было создано или ликвидировано.

ГЛАВА 3

Налог на добавленную стоимость

3.1. Налогоплательщики НДС

Плательщиками НДС признаются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ. Такое определение дает статьи 143 Налогового кодекса РФ.

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

Под организацией понимаются 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 юридиче-

ского 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 статье 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.

А являются ли плательщиками НДС бюджетные учреждения?

Согласно статье 143 Налогового кодекса РФ организации признаются плательщиками НДС. Специальных условий о признании или непризнании бюджетных учреждений плательщиками НДС в Налоговом кодексе РФ нет. То есть официальная позиция отсутствует.

По данному вопросу существует несколько точек зрения.

Первая состоит в том, что бюджетные учреждения являются организациями и, следовательно, плательщиками НДС.

Противоположная позиция сводится к тому, что бюджетные учреждения не являются плательщиками НДС потому, что платные формы деятельности бюджетных учреждений не являются предпринимательской деятельностью. Данная позиция выражена в судебных решениях. Здесь будет уместно привести постановление ФАС Поволжского округа от 01 ноября 2005 г. № А12-3429/05-С40

В нем суд указал, что муниципальные образования не являются плательщиками НДС.

Нередко возникает вопрос – является ли плательщиком НДС орган государственной власти, а также учреждение, реализующее государственное или муниципальное имущество?

Налоговый кодекс РФ не содержит разъяснений по данному вопросу. Кроме того не существует и официальной позиции, а есть две точки зрения, высказанные арбитражными судами. Согласно одной из них – органы государственной власти, учреждения не являются плательщиками НДС, так как имущество реализует государство, а госорган выполняет функции по его передаче

от имени Российской Федерации. Такой вывод озвучен, в частности, в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 июля 2005 г. № А58-387/05-Ф02-3427/05-С2. В нем суд указал, что при реализации земли, находящейся в государственной собственности, орган государственной власти должен платить НДС.

Подобные выводы содержатся и в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 июля 2005 г. № А58-575/05-Ф02-3420/05-С2.

3.2. Постановка на учет в качестве налогоплательщика

Согласно статьям 83 и 84 Налогового кодекса РФ налогоплательщики обязаны встать на учет в налоговую инспекцию по месту:

- нахождения организации;
- обособленных подразделений организации;
- жительства физического лица;
- нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, в соответствии с пунктом 1 статьи 83 Налогового кодекса РФ.

То есть повторной постановки на учет, специально для НДС в налоговых органах не требуется. Основание – Налоговый кодекс РФ регулирует постановку на учет именно организации или предпринимателя как налогоплательщика, а не как плательщика отдельных налогов, владельца недвижимости, транспортных средств или обособленных подразделений. Поэтому повторной регистрации в качестве плательщика НДС не требуется.

Здесь можно привести постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 года № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Россий-

ской Федерации» (п. 40). В нем пленум указал, что налогоплательщик, вставший на налоговый учет в конкретном налоговом органе по одному из предусмотренных Налоговым кодексом РФ оснований, не должен подавать заявление о повторной постановке на налоговый учет в том же самом налоговом органе по иному основанию. Основанием служит то, что Налоговый кодекс РФ предусматривает регистрацию организации (предпринимателя) – налогоплательщика, а не оснований учета.

Что касается иностранных компаний, то в соответствии с пунктом 2 статьи 144 Налогового кодекса РФ, они вправе встать на учет в налоговых инспекциях как плательщики НДС по месту нахождения своих постоянных представительств в Российской Федерации.

Если иностранная организация имеет в России несколько подразделений, то она может выбрать одно подразделение, через которое будет представлять налоговые декларации и уплачивать НДС в целом по операциям всех российских подразделений. Об этом сказано в пункте 3 статьи 144 Налогового кодекса РФ.

1. Налогоплательщики подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе в соответствии со статьями 83, 84 настоящего Кодекса и с учетом особенностей, предусмотренных настоящей главой.

2. Иностранные организации имеют право встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков по месту нахождения своих постоянных представительств в Российской Федерации. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации.

3. Иностранные организации, имеющие на территории Российской Федерации несколько подразделений (представительств, отделений), самостоятельно выбирают подразделение, по месту налоговой регистрации которого они будут предоставлять налоговые декларации и уплачи-

вать налог в целом по операциям всех находящихся на территории Российской Федерации подразделений иностранной организации. О своем выборе иностранные организации обязаны письменно уведомить налоговые органы по месту нахождения своих подразделений, зарегистрированных на территории Российской Федерации.

Статья 144 Налогового кодекса РФ сообщает об особенностях постановки на учет налогоплательщиков по месту нахождения организации, месту нахождения 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. Особое внимание уделяется постановке на налоговый учет иностранных организаций. При этом законодатели закрепили обязанность иностранных организаций, имеющих на территории РФ несколько подразделений, уплачивать налог по операциям, облагаемым НДС на территории РФ, и подавать налоговые декларации централизованно по месту налоговой регистрации одного из таких подразделений, чаще всего головного, так как плательщиком налога является организация. В соответствии со статьей 144 Налогового кодекса РФ предусматривается постановка на учет в качестве плательщика НДС именно иностранной организации, а не ее подразделений. И тот факт, что постановка на учет производится по местонахождению каждого из подразделений, не делает эти подразделения самостоятельными плательщиками налога.

Такая позиция подтверждена и судебной практикой, в частности, постановлением ФАС Западно-Сибирского округа от 20 марта 2006 г. № Ф04-1068/2006(20364-А75-31) по делу № А75-8241/2005, постановлением ФАС Западно-Сибирского округа от 13 марта 2006 г. № Ф04-809/2006(20175-А75-34) по делу № А75-9576/05 и т.д.

3.3. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

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

Положения настоящей статьи не распространяются на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев.

Освобождение в соответствии с пунктом 1 настоящей статьи не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащих налогообложению в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ.

Лица, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, указанные в пункте 6 настоящей статьи, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

Указанные уведомление и документы представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение.

Организации и индивидуальные предприниматели, направившие в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных

месяцев, за исключением случаев, когда право на освобождение будет утрачено ими в соответствии с пунктом 5 статьи 145 Налогового кодекса РФ.

По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение, представляют в налоговые органы документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), исчисленная в соответствии с пунктом 1 статьи 145 Налогового кодекса РФ, без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала два миллиона рублей, а также уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

Добавим, что выручка рассчитывается исходя из поступлений от реализации как облагаемых (в том числе по налоговой ставке 0 процентов), так и необлагаемых товаров (работ, услуг), полученных в денежной и (или) натуральной формах. Включая оплату ценными бумагами. Также в расчет выручки надо брать поступления по операциям реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых в соответствии со статьями 147 и 148 Налогового кодекса РФ не признается территория Российской Федерации.

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 статье 162 Налогового кодекса РФ, включая средства, полученные в виде санкций за неисполнение или ненадлежащее ис-

полнение договоров. И, наконец, при определении выручки от реализации товаров (работ, услуг) для получения освобождения не учитываются операции, осуществляемые налоговыми агентами, а также по:

- реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе;

- 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;

- выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления;

- ввозу товаров на таможенную территорию Российской Федерации;

- 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);

- передаче имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

- 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 Феде-

рации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления;

- 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;

- реализации земельных участков (долей в них);

- передаче имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам);

- доходу от игорного бизнеса в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари (постановление ФАС Северо-Западного округа от 4 декабря 2006 г. № А52-2121/2006/2), а также непризнаваемые реализацией в соответствии с пунктом 3 статьи 39 Налогового кодекса РФ.

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.

Если в течение периода, в котором организации и индивидуальные предприниматели используют право на освобождение, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца превысила два миллиона рублей либо если налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров, налогоплательщики начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, и до окончания периода освобождения утрачивают право на освобождение.

В соответствии с пунктом 2 статьи 145 Налогового кодекса РФ освобождением не вправе пользоваться на-

логоплательщики, реализующие подакцизные товары. Однако здесь следует учитывать мнение Конституционного Суда РФ, изложенное в определении от 10 ноября 2002 г. № 313-О. Судьи заявили, что норма пункта 2 статьи 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.

Обратите внимание: согласно пункту 3 статьи 145 Налогового кодекса РФ освобождение от обязанностей плательщика НДС не распространяется на случаи ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Другими словами, в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ импортеры должны уплачивать НДС по этим операциям, даже получив освобождение.

Сумма налога за месяц, в котором имело место указанное выше превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья, подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке.

В случае, если налогоплательщик не представил документы, указанные в пункте 4 настоящей статьи (либо представил документы, содержащие недостоверные сведения), а также в случае, если налоговый орган установил, что налогоплательщик не соблюдает ограничения, установленные настоящим пунктом и пунктами 1 и 4 статьи 145 Налогового кодекса РФ, сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм налоговых санкций и пеней.

В соответствии с пунктом 3 статьи 145 Налогового кодекса РФ организация или предприниматель, претен-

дующие на освобождение, должны представить в налоговую инспекцию 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. Форма утверждена приказом МНС России от 4 июля 2002 г. № БГ-3-03/342.

Пункт 7 статьи 145 Налогового кодекса РФ позволяет перечисленные документы передать лично или направить в налоговую инспекцию по почте заказным письмом. В этом случае днем их представления считается шестой день со дня направления заказного письма. Поэтому отправить документы по почте вам следует за шесть рабочих дней до истечения срока.

Добавим, что освобождение носит уведомительный, а не разрешительный характер.

Если налогоплательщик письменно не уведомил налоговиков об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС или не представил подтверждающие документы, то, по мнению чиновников, данная организация или предприниматель не имеют оснований для использования права на освобождение.

Однако судьи считают, что при наличии оснований освобождение не требует подтверждения ненормативным правовым актом налогового органа. Во всяком случае, к такому выводу пришел ФАС Восточно-Сибирско-

го округа в постановлении от 18 октября 2006 г. № А19-8440/06-31-Ф02-5438/06-С1.

Судьи рассуждали так. Согласно пункту 1 статьи 145 Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей.

В соответствии с пунктами 4 и 6 статьи 145 Налогового кодекса РФ налогоплательщик, использующий вышеуказанное право, должен предоставить в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение и документы это право подтверждающие.

В данном случае налогоплательщик предоставил счета-фактуры, оформленные с нарушением установленных Правил, однако суд, проанализировав представленные документы в совокупности, пришел к выводу о наличии у налогоплательщика права на освобождение от уплаты НДС, при этом суд указал, что указанное право на освобождение носит уведомительный характер.

Однако налогоплательщику при заполнении уведомления об использовании права на освобождение необходимо использовать форму, утвержденную приказом МНС России № БГ-3-03/342.

Также в письме МНС России от 13 мая 2005 г. № 03-1-08/1191/15@ разъяснено: «...В соответствии с пунктом 6 статьи 145 Налогового кодекса РФ для подтверждения права на применение освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика организация должна представить выписку из бухгалтерского баланса, выписку из книги продаж и копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Таким образом, освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика может быть предоставле-

но только при выполнении вышеуказанных условий. Непредставление хотя бы одного из указанных в пункте 6 статьи 145 Налогового кодекса РФ документов является основанием для отказа организации в использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика...».

В рассматриваемом случае суд счел возможным удовлетворить заявленные требования налогоплательщика.

Освобождением от обязанностей плательщика НДС организация или предприниматель должны пользоваться в течение 12 календарных месяцев. Добавим, что вернуться к общему порядку исчисления и уплаты НДС, до тех пор пока не истечет указанный срок, нельзя (п. 4 ст. 145 Налогового кодекса РФ).

В случаях, предусмотренных пунктами 3 и 4 статьи 145 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик вправе направить в налоговый орган уведомление и документы по почте заказным письмом. В этом случае днем их представления в налоговый орган считается шестой день со дня направления заказного письма.

Суммы налога, принятые налогоплательщиком к вычету в соответствии со статьями 171 и 172 Налогового кодекса РФ до использования им права на освобождение в соответствии с настоящей статьей, по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой, но не использованным для указанных операций, после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на освобождение подлежат восстановлению в последнем налоговом периоде перед отправкой уведомления об использовании права на освобождение путем уменьшения налоговых вычетов.

Суммы налога, уплаченные по товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком, утратив-

шим право на освобождение в соответствии с настоящей статьей, до утраты указанного права и использованным налогоплательщиком после утраты им этого права при осуществлении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой, принимаются к вычету в порядке, установленном статьями 171 и 172 Налогового кодекса РФ.

Организация или предприниматель утрачивают право на освобождение от уплаты НДС, 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.

Обратите внимание, что при проверке соответствия суммы выручки установленному лимиту налоговые органы могут взять в расчет любые трехмесячные промежутки. К такому выводу пришел Президиум ВАС РФ в постановлении от 12 августа 2003 г. № 2500/03;

- начнут продавать только подакцизные товары либо подакцизные товары одновременно с неподакцизными без ведения раздельного учета (п. 5 ст. 145 Налогового кодекса РФ).

В таких ситуациях, начиная с 1 числа месяца, в котором имело место такое превышение или торговля подакцизными товарами, организация (предприниматель) утрачивают право на освобождение.

Пример

С 1 января 2007 года организация пользуется освобождением от НДС.

Сумма выручки за январь–март 2007 года составила 2 300 000 руб., в том числе:

- за январь – 700 000 руб.;
- за февраль – 800 000 руб.;
- за март – 800 000 руб.

Поскольку сумма выручки за январь–март 2007 года превысила 2 000 000 руб., начиная с апреля 2007 года, организация лишается права на освобождение. А за март 2007 года организация должна начислить НДС по реализованным товарам.

В соответствии с пунктом 8 статьи 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.

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 служит постановление ФАС Центрального округа от 15 апреля 2004 г. № А64-3454/03-17.

Также хотелось бы обратить внимание на еще одну опасность, которая подстерегает налогоплательщиков, получивших освобождение. Согласно пункту 5 статьи 168 Налогового кодекса РФ при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик, пользующийся освобождением в соответствии со статьей 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 пункт 5 статьи 173 Налогового кодекса РФ.

Если организация в такой ситуации откажется от уплаты НДС, ей грозит штраф. Согласно статье 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. № А33-5517/04-С6-Ф02-2746/05-С1).

По истечении 12 календарных месяцев применения освобождения организация или предприниматель должны вновь представить в налоговую инспекцию уведомление и перечисленные выше документы (в срок до 20-го числа месяца, следующего за двенадцатым месяцем) и продлить освобождение еще на 12 месяцев либо отказаться от него.

Продлевая право на освобождение, можно использовать форму уведомления, утвержденную приказом МНС России от 4 июля 2002 г. № ВГ-3-03/342.

Если налогоплательщик не хочет дальше пользоваться правом на освобождение от уплаты НДС, уведомление представляется в налоговую инспекцию в произвольной форме (письмо МНС России от 30 сентября 2002 г. № ВГ-6-03/1488@).

Обратите внимание: документы, подтверждающие размер выручки за истекшие 12 календарных месяцев, налогоплательщик обязан представить в налоговую инспекцию независимо от варианта принятого решения.

Если налогоплательщик не представил документы, необходимые для продления срока или отказа от осво-

бождения от обязанностей плательщика НДС, или представил документы, содержащие недостоверные сведения, то суммы НДС, которые организация или предприниматель не платили, подлежат восстановлению и уплате в бюджет.

3.4. Объект налогообложения по НДС

Согласно статье 146 Налогового кодекса РФ объектами налогообложения по НДС признаются:

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 пункте 1 статьи 39 Налогового кодекса РФ.

В целях главы 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 (подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ).

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 статьей 252 Налогового кодекса РФ. То есть затраты должны быть обоснованны (экономически оправданны), документально подтверждены и произведены для деятельности, направленной на получение дохода.

Также объект налогообложения по НДС возникает в случае передачи структурным подразделениям имущества, приобретенного для собственных нужд. Такие разъяснения приведены в письме Минфина России от 16 июня 2005 г. № 03-04-11/132.

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. Это разъяснено в письме МНС России от 24 марта 2004 г. № 03-1-08/819/16.

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 подпункте 8 пункта 1 статьи 11 Таможенного кодекса РФ.

Если говорить об операциях, которые не признаются объектом налогообложения, то нам снова необходимо обратиться к Налоговому кодексу РФ.

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

1. Операции, указанные в пункте 3 статьи 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 статье Закона РСФСР от 26 июня 1991 г. № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» и статье 1 Федерального закона от 25 февраля 1999 г. № 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, клады 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 статье 1 Федерального зако-

на от 21 декабря 2001 г. № 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 облагается НДС услуги:

– Государственной противопожарной службы по обеспечению пожарной безопасности населенных пунктов и организаций (предприятий) (письмо МЧС России от 2 марта 2001 г. № ВГ-6-03/184@);

– Государственной фельдъегерской службой РФ, предусмотренных перечнем, приведенном в статье 2 Федерального закона от 17 декабря 1994 г. № 67-ФЗ «О федеральной фельдъегерской связи» (письмо Минфина России от 8 апреля 2005 г. № 03-04-11/77);

– по охране имущества физических и юридических лиц на основе заключенных с ними договоров, которые оказывают подразделения вневедомственной охраны (письмо МЧС России от 29 июня 2004 г. № 03-1-08/1462/17@);

– оказываемые территориальными органами Федерального агентства объектов недвижимости за право заключения договора аренды (письмо МЧС России от 10 июня 2002 г. № 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).

Отдельный вопрос о том облагаются ли НДС суммы компенсации в связи с изъятием земельного участка для государственных или муниципальных нужд.

Поскольку Налоговый кодекс РФ не содержит каких-либо пояснений на этот счет, обратимся к мнению налоговиков.

Например, УФНС России по г. Москве придерживается точки зрения, согласно которой компенсация, связанная с изъятием земельного участка для муниципальных нужд, не облагается НДС, поскольку изъятие земельных участков не признается реализацией. Есть судебное решение и работы авторов, подтверждающие данный подход, в частности постановление ФАС Волго-Вятского округа от 19 марта 2007 г. по делу № А17-1618/5-2006. В нем суд пришел к выводу, что суммы, полученные в качестве компенсации убытков, возникших в результате изъятия земельных участков для государственных или муниципальных нужд, НДС не облагаются.

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».

Напомним: положения указанного подпункта 8 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса РФ распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 года.

Нередко могут возникать спорные ситуации, касаемые объекта налогообложения.

Прежде всего, споры между налогоплательщиками и чиновниками связаны с условиями, при которых возникает объект налогообложения. Минфин России

считает, что если передачи права собственности другому лицу нет (товар похищен, в результате инвентаризации выявлены излишки ТМЦ, товар передан на ответственное хранение по договору и т.п.), то отсутствует и объект налогообложения по НДС. В качестве примера можно привести письмо Минфина России от 18 ноября 2005 г. № 03-04-11/308 «О восстановлении НДС по товарам, недостача которых выявлена при инвентаризации».

То есть главное при решении вопроса о том, стоит начислять НДС или нет, является то, возникает объект налогообложения или нет. Если происходит формальная передача права собственности, то налог нужно заплатить в бюджет.

Поддерживают такой подход и арбитражные суды. В частности, ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 7 апреля 2005 г. № Ф04-1758/2005(10004-А27-19) пришел к выводу, что при продаже имущества предприятия, объявленного банкротом, НДС начислять нужно. Ведь в данном случае речь идет о реализации. А в силу статей 39 и 146 Налогового кодекса РФ налогом облагается реализация объекта налогообложения НДС.

В другом деле суд согласился с доводами налогоплательщика, который не уплачивал НДС с сумм компенсации заказчиком расходов подрядчика на оплату проезда, питания и проживания. Ведь данные суммы не являются выручкой от реализации, так как подрядчик не выполнял работы, не оказывал услуги (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 30 марта 2004 г. № А79-4949/2003-СК1-4657). Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 10 марта 2006 г. № А33-20073/04-С6-Ф02-876/05-С1 по делу № А33-20073/04-С6.

3.5. Место реализации товаров, работ, услуг

НДС облагаются только те товары, работы и услуги, которые реализованы на территории Российской Федерации, на основании статьи 146 Налогового кодекса РФ.

Территория Российской Федерации включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними. Территориальное море Российской Федерации – это примыкающий к сухопутной территории или к внутренним морским водам морской пояс шириной 12 морских миль, отмеряемых от исходных линий.

В целях применения 21 главы НК РФ местом реализации товаров признается территория Российской Федерации, при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

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

Таким образом, в статье 147 Налогового кодекса РФ дается разъяснение, что следует понимать под местом реализации товаров.

Если же товар следует транзитом, то при транзите товаров через территорию РФ облагаемой НДС реализацией товаров не происходит.

Реализация же товаров вне территории РФ не облагается НДС. Соответственно, плательщику для исключения операции из числа облагаемых нужно документально подтвердить факт реализации за пределами РФ.

Следует особо отметить, что перечень документов, подтверждающих место реализации товаров за пределами территории Российской Федерации, не предусмотрен. Однако, как обращает внимание Минфин России

в письме от 16 мая 2005 г. № 03-04-08/119, пунктом 4 статьи 148 Налогового кодекса РФ, устанавливающей порядок определения места реализации работ (услуг) в целях применения налога на добавленную стоимость, предусмотрен перечень документов, подтверждающих место выполнения работ (оказания услуг) за пределами территории Российской Федерации. В данный перечень включены контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами, и документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

В целях 21 главы местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если:

1) работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде;

2) работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание;

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

4) покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации.

Местом осуществления деятельности покупателя считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг), указанных в настоящем подпункте, на территории

Российской Федерации на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии – на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство), места жительства физического лица. Положение настоящего подпункта применяется при:

передаче, предоставлению патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав; оказании услуг (выполнении работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации;

оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги). К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации;

предоставлении персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя;

сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;

оказании услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных настоящим подпунктом;

4.1) услуги по перевозке и (или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и (или) транспортировкой (за исключением услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и (или) транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита), оказываются (выполняются) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями в случае, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. Местом реализации услуг также признается территория Российской Федерации, если транспортные средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и индивидуальными предпринимателями и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. При этом транспортными средствами признаются воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, используемые для перевозок товаров и (или) пассажиров водным (морским, речным), воздушным транспортом;

4.2) услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита, оказываются (выполняются) организациями или индивидуальными предпринимателями, местом осуществления деятельности которых признается территория Российской Федерации;

5) деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории Российской Федерации (в части выполнения видов работ (оказания видов услуг), не предусмотренных подпунктами 1–4.1).

Местом реализации работ (услуг) не признается территория Российской Федерации, если:

1) работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся за пределами территории Российской Федерации. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде;

2) работы (услуги) связаны непосредственно с находящимся за пределами территории Российской Федерации движимым имуществом, а также с находящимися за пределами территории Российской Федерации воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания. К таким работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт, техническое обслуживание;

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

4) покупатель работ (услуг) не осуществляет деятельность на территории Российской Федерации. Положение настоящего подпункта применяется при выполнении тех видов работ и услуг, которые перечислены в подпункте 4 пункта 1 статьи 148 НК РФ;

5) услуги по перевозке (транспортировке) и услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием, не перечислены в подпунктах 4.1 и 4.2 пункта 1 статьи 148 НК РФ.

Местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, выполняющих виды работ (оказывающих виды услуг), не предусмотренные подпунктами 1–4.1 пункта 1 статьи 148 НК РФ, считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия этой организации или индивидуального предпринимателя на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии – на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если работы выполнены (услуги оказаны) оказаны через это постоянное представительство) либо места жительства индивидуального предпринимателя.

В целях настоящей главы местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые предоставляют в пользование воздушные суда, морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуги по перевозке, не признается территория Российской Федерации, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории Российской Федерации.

Если реализация работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации основных работ (услуг), местом такой вспомогательной реализации признается место реализации основных работ (услуг).

Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются:

- 1) контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;
- 2) документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

В статье 148 Налогового кодекса РФ подробно перечисляются условия, при которых местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации.

В подпункте 4 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ перечислены случаи, когда местом реализации работ или услуг считается территория Российской Федерации при условии, что местонахождением покупателя является Россия. Это происходит в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг) на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии – на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организации, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство), места жительства физического лица.

Данное правило применяется в следующих случаях.

1. При передаче, предоставлении патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав.

Обратите внимание на следующий нюанс. Одним из объектов авторских прав являются аудиовизуальные произведения. Это прописано в пункте 1 статьи 7 Закона РФ от 09.07.1993 № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах». Следовательно, при передаче аудиовизуальных произведений заключается авторский договор. Поэтому ФНС России в письме от 23 мая 2005 г. № 03-4-03/844/28 сообщило, что при приобретении услуг по предоставлению исключительных имущественных авторских прав на аудиовизуальное произведение местом реализации данных услуг в любом случае признается территория Российской Федерации. Следовательно, при реализации та-

ких услуг налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, у российской организации-покупателя возникают обязанности налогового агента, предусмотренные пунктом 1 статьи 161 Налогового кодекса РФ.

2. При выполнении работ по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации.

Согласно пункту 1 статьи 161 Налогового кодекса РФ при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога.

Налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации с учетом настоящей главы.

В соответствии с пунктом 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ при удержании НДС налоговыми агентами, сотрудничающими с иностранными поставщиками и подрядчиками, налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки 10 или 18 процентов к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

3. При оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

На основании пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса РФ местом осуществления деятельности органи-

зации считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия этой организации на территории России на основе государственной регистрации. А если такая регистрация отсутствует, то на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если услуги оказываются через это постоянное представительство).

Таким образом, местом реализации услуг по исследованию рынка сбыта и покупательского спроса на продукцию, а также иных маркетинговых услуг, оказываемых российской организации иностранными компаниями, территория Российской Федерации не является.

4. При предоставлении персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя. При этом к инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов. Кроме того, инжиниринговыми услугами считаются предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги).

В свою очередь к услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации.

5. При сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств.

6. При оказании услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организа-

цию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных настоящим подпунктом.

Подпункт 1.1 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ приводит случаи, когда местом реализации работ (услуг) не признается территория Российской Федерации. Перечислим их.

1. Работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся за пределами территории Российской Федерации. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде.

2. Работы (услуги) связаны непосредственно с находящимся за пределами территории Российской Федерации движимым имуществом, а также с находящимися за пределами территории Российской Федерации воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания. К подобным работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт, техническое обслуживание.

3. Услуги фактически оказываются за пределами территории Российской Федерации в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта.

4. Покупатель работ (услуг) не осуществляет деятельность на территории Российской Федерации. Данный пункт применяется при выполнении тех видов работ и услуг, которые перечислены в подпункте 4 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ.

5. Услуги по перевозке (транспортировке) и услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием, не перечислены в подпунктах 4.1 и 4.2 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ.

В подпункте 5 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ сказано, что работы или услуги, не упомянутые в подпунктах 1–4 пункта 1 этой статьи, считаются реализованными на территории Российской Федерации, если деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют эти работы (оказывают эти услуги), осуществляется в России.

В этой связи любопытно рассмотреть проблему налогообложения операций лизинга, когда в качестве лизингодателя выступает иностранная компания. ФНС России в письме от 17 мая 2005 г. № ММ-6-03/404@ сообщает по этому поводу следующее.

Статьей 146 Налогового кодекса РФ установлено, что операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав признаются объектом налогообложения по НДС. В случаях, когда продавец и покупатель работ (услуг) имеют место нахождения в разных государствах, одним из которых является Российская Федерация, механизм определения места реализации работ (услуг) установлен статьей 148 Налогового кодекса РФ.

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ местом осуществления деятельности покупателя, предоставления услуг, перечисленных в этом подпункте, считается территория Российской Федерации, если он фактически присутствует в России. Положение данного подпункта применяется в том числе и при сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств. Таким образом, в том случае, если иностранная организация (лизингодатель), не состоящая на

учете в качестве налогоплательщика в налоговых органах Российской Федерации, передает движимое имущество (например, электропогрузчик, штабелер), не относящееся к автотранспортным средствам, во временное владение и использование по договору лизинга российской организации (лизингополучателю), то местом реализации услуг по договору лизинга признается территория Российской Федерации. При этом у российской организации возникают обязанности налогового агента.

В том случае, когда в лизинг передаются наземные автотранспортные средства, применяется порядок определения места реализации работ (услуг), предусмотренный подпунктом 5 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ. В такой ситуации местом оказания услуги по лизингу территория Российской Федерации уже не будет. А значит, у российского лизингополучателя не возникнет обязанности удерживать НДС из сумм лизинговых платежей, которые он перечисляет иностранному лизингодателю.

Кроме того, подпункт 5 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ распространяется на экспедиторские услуги. Минфин России в письме от 20 сентября 2005 г. № 03-04-08/250 сообщил: в связи с тем, что экспедиторские услуги не относятся к услугам, перечисленным в подпунктах 1–4 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ, в отношении таких услуг применяется положение подпункта 5 пункта 1 указанной статьи, согласно которому местом реализации услуг признается территория Российской Федерации в случае, если деятельность организации, оказывающей услуги, осуществляется на территории Российской Федерации.

Таким образом, местом реализации экспедиторских услуг, оказываемых иностранным лицом по договору с российской организацией, территория Российской Федерации не является, и соответственно такие услуги

в России НДС не облагаются. Поэтому при перечислении вознаграждения иностранному лицу за оказание экспедиторских услуг, связанных с транспортировкой товара, от места реализации, находящегося на территории иностранного государства, до конечного пункта назначения, находящегося на территории Российской Федерации, НДС не уплачивается.

Аналогичным образом определяется место реализации сертификационных услуг. В письме ФНС России от 17 мая 2005 г. № ММ-6-03/404@ разъяснено: поскольку работы по организации и проведению сертификационных испытаний продукции прямо не поименованы в подпунктах 1–4 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ, для определения места реализации данных услуг необходимо руководствоваться положением подпункта 5 пункта 1 данной статьи.

В другом письме чиновники разъяснили, что при оказании иностранной организацией (резидентом Турецкой Республики) услуг по поиску и привлечению участников на территории Турции для участия в международной выставке, проводимой российской организацией на территории Российской Федерации, местом реализации данных услуг территория Российской Федерации не признается. Соответственно, налогообложение налогом на добавленную стоимость указанных услуг на территории Российской Федерации не производится (письмо от 7 июля 2006 г. № ШТ-6-03/688@).

3.6. Операции, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения)

Налоговые льготы по НДС установлены статьей 149 Налогового кодекса РФ.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации.

Положения абзаца первого настоящего пункта применяются в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан Российской Федерации и российских организаций, аккредитованных в этом иностранном государстве, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации. Перечень иностранных государств, в отношении граждан и (или) организаций которых применяются нормы настоящего пункта, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Министерством финансов Российской Федерации.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации:

1) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации:

важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники;

протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;

технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;

очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных);

2) медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. Ограничение, установленное настоящим подпунктом, не распространяется на ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета. В целях настоящей главы к медицинским услугам относятся:

- услуги, определенные перечнем услуг, предоставляемых по обязательному медицинскому страхованию;

- услуги, оказываемые населению, по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

- услуги по сбору у населения крови, оказываемые по договорам со стационарными лечебными учреждениями и поликлиническими отделениями;

- услуги скорой медицинской помощи, оказываемые населению;

- услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного;

- услуги патологоанатомические;

- услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным;

3) услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена

соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;

4) услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

5) продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям.

Положения настоящего подпункта применяются в отношении студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, столовых медицинских организаций только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования;

6) услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;

7) услуг по перевозке пассажиров:

– городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного). В целях настоящей статьи к услугам по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования относятся услуги по перевозке пассажиров по единым условиям перевозок пассажиров по единым тарифам за проезд, установленным органами местного самоуправления, в том числе с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

– морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутного) в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденные в установленном порядке;

Изучение арбитражной практики показывает, что нередко возникает вопрос – подпадает ли под льготу деятельность автовокзалов, в соответствии с подпунктом 7 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ?

В большинстве случаев суд указывает, что автовокзал не может применить льготу, предусмотренную нормами 7 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ, так как перевозкой пассажиров не занимается. В функции автовокзала входят лишь продажа билетов, обеспечение своевременной подачи автобусов и оказание других вспомогательных услуг, направленных на обеспечение безопасной перевозки пассажиров.

8) ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации). Перечень освобождаемых от налога на добавленную стоимость ритуальных услуг приведен в разделе «Ритуальные услуги» (код 019500) Общероссийского классификатора услуг населению ОК 002-93, утвержденного Постановлением Госстандарта России от 28.06.1993 № 163. Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход. В то же время есть судебные решения, в которых ритуальными также признаются услуги, имеющие соответствующие коды по ОКВЭД.

9) почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа;

10) услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;

11) монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных монет), являющихся валютой Российской Федерации или валютой иностранных государств. К коллекционным монетам из драгоценных металлов относятся:

– монеты из драгоценных металлов, являющиеся валютой Российской Федерации или валютой иностранного государства (группы государств), отчеканенные по технологии, обеспечивающей получение зеркальной поверхности;

– монеты из драгоценных металлов, не являющиеся валютой Российской Федерации или валютой иностранного государства (группы государств).

Существует масса примеров судебных решений, согласно которым от НДС освобождается вся сумма, полученная при реализации доли в уставном капитале. Основание – подпункт 12 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ, который не предусматривает никаких ограничений по стоимости реализованной доли. Здесь можно привести постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 7 июня 2005 г. № А33-20595/04-СЗ-Ф02-2469/05-С1

Суд признал неверной позицию налоговой инспекции о том, что при реализации налогоплательщиком долей в уставном (складочном) капитале иных организаций из налоговой базы исключается лишь размер номинальной стоимости реализованной доли. По мнению суда, подпункт 12 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ не содержит ограничений по цене реализации доли в уставном капитале организаций.

Аналогичные выводы содержит и постановление ФАС Уральского округа от 29 марта 2006 г. № Ф09-2147/06-С7 по делу № А76-24224/05;

12) долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок (включая форвардные, фьючерсные контракты, опционы);

13) услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним;

14) услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений.

Реализация некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг) как собственного производства (произведенных учебными предприятиями, в том числе учебно-производственными мастерскими, в рамках основного и дополнительного учебного процесса), так и приобретенных на стороне, подлежит налогообложению вне зависимости от того, направляется ли доход от этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды обеспечения развития, совершенствования образовательного процесса;

15) ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций (за исключением археологических и земляных работ в зоне расположения памятников истории и культуры или

культовых зданий и сооружений; строительных работ по воссозданию полностью утраченных памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; работ по производству реставрационных, консервационных конструкций и материалов; деятельности по контролю за качеством проводимых работ).

Федеральным законом от 25 июня 2002 г. № 73-ФЗ «Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации установлен перечень работ, отнесенных к ремонту, реставрации и восстановлению;

16) работ, выполняемых в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих в рамках реализации указанных программ (проектов), в том числе:

– работ по строительству объектов социально-культурного или бытового назначения и сопутствующей инфраструктуры;

– работ по созданию, строительству и содержанию центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей.

Указанные в настоящем подпункте операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при условии финансирования этих работ исключительно и непосредственно за счет займов или кредитов, предоставляемых международными организациями и (или) правительствами иностранных государств, иностранными организациями или физическими лицами в соответствии с межправительственными или межгосударственными соглашениями, одной из сторон которых является Российская Федерация, а также соглашениями, подписанными по поручению Правительства Российской Федерации уполномоченными им органами государственного управления;

17) услуг, оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, таможенных сборов за хранение, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (в том числе платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами);

18) товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;

19) товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации».

Реализация товаров (работ, услуг), указанных в настоящем подпункте, не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) при представлении в налоговые органы следующих документов:

– контракта (копии контракта) налогоплательщика с донором (уполномоченной донором организацией) безвозмездной помощи (содействия) или с получателем безвозмездной помощи (содействия) на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации. В случае, если получателем безвозмездной помощи (содействия) является федеральный орган ис-

полнительной власти Российской Федерации, в налоговый орган представляется контракт (копия контракта) с уполномоченной этим федеральным органом исполнительной власти Российской Федерации организацией;

– удостоверения (нотариально заверенной копии удостоверения), выданного в установленном порядке и подтверждающего принадлежность поставляемых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг) к гуманитарной или технической помощи (содействию);

– выписки банка, подтверждающей фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика в российском банке за реализованные донору безвозмездной помощи (содействия) (уполномоченной донором организации) или получателю безвозмездной помощи (содействия) (уполномоченной федеральным органом исполнительной власти организации) товары (работы, услуги).

В случае, если контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, в налоговый орган представляются выписка банка, подтверждающая внесение полученных налогоплательщиком сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от покупателя указанных товаров (работ, услуг);

20) оказываемых учреждениями культуры и искусства услуг в сфере культуры и искусства, к которым относятся:

– услуги по предоставлению напрокат аудио-, видеоносителей из фондов указанных учреждений, звукотехнического оборудования, музыкальных инструментов, сценических постановочных средств, костюмов, обуви, театрального реквизита, бутафории, постижерских принадлежностей, культинвентаря, животных, экспонатов и книг; услуги по изготовлению копий в учебных целях

и учебных пособий, фотокопированию, репродуцированию, ксерокопированию, микрокопированию с печатной продукции, музейных экспонатов и документов из фондов указанных учреждений; услуги по звукозаписи театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, по изготовлению копий звукозаписей из фонотек указанных учреждений; услуги по доставке читателям и приему у читателей печатной продукции из фондов библиотек; услуги по составлению списков, справок и каталогов экспонатов, материалов и других предметов и коллекций, составляющих фонд указанных учреждений; услуги по предоставлению в аренду сценических и концертных площадок другим бюджетным учреждениям культуры и искусства, а также услуг по распространению билетов, указанных в абзаце третьем настоящего подпункта;

– реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, аттракционов в зоопарках и парках культуры и отдыха, экскурсионных билетов и экскурсионных путевок, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности;

– реализация программ на спектакли и концерты, каталогов и буклетов.

К учреждениям культуры и искусства в целях настоящей главы относятся театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, театральные и концертные кассы, цирки, библиотеки, музеи, выставки, дома и дворцы культуры, клубы, дома (в частности, кино, литератора, композитора), планетарии, парки культуры и отдыха, лектории и народные университеты, экскурсионные бюро (за исключением туристических экскурсионных бюро), заповедники, ботанические сады и зоопарки, национальные парки, природные парки и ландшафтные парки;

21) работ (услуг) по производству кинопродукции, выполняемых (оказываемых) организациями кинематографии, прав на использование (включая прокат и показ) кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;

22) услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах Российской Федерации и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание;

23) работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманская проводка;

24) услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, а также по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, перечисленных в подпункте 1 пункта 2 настоящей статьи, услуги по оказанию протезно-ортопедической помощи.

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации следующие операции:

– реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы (в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению религиозных организаций (объединений), производимых религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения), и реализуемых данными или иными религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объеди-

нения), в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных товаров и минерального сырья, а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий;

– 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:

- общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов;

- организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных в абзаце втором настоящего подпункта общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 процентов.

- учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются указанные в абзаце втором настоящего подпункта общественные организации инвалидов, созданными 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;

- лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических,

психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения;

– осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации), в том числе:

– привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады;

– размещение привлеченных денежных средств организаций и физических лиц от имени банков и за их счет;

– открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц, в том числе банковских счетов, служащих для расчетов по банковским картам, а также операции, связанные с обслуживанием банковских карт;

– осуществление расчетов по поручению организаций и физических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;

– кассовое обслуживание организаций и физических лиц;

– купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах (в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты);

– осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством Российской Федерации;

– по исполнению банковских гарантий (выдача и аннулирование банковской гарантии, подтверждение и изменение условий указанной гарантии, платеж по такой гарантии, оформление и проверка документов по этой гарантии), а также осуществление банками следующих операций:

– выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме;

– оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент-банк», включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала;

– получение от заемщиков сумм в счет компенсации страховых премий (страховых взносов), уплаченных банком по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности указанных заемщиков, в которых банк является страхователем и выгодоприобретателем;

– услуг, связанных с обслуживанием банковских карт;

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

– осуществление отдельных банковских операций организациями, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации вправе их совершать без лицензии Центрального банка Российской Федерации;

– реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

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

В целях настоящей статьи операциями по страхованию, сострахованию и перестрахованию признаются операции, в результате которых страховая организация получает:

- страховые платежи (вознаграждения) по договорам страхования, сострахования и перестрахования, включая страховые взносы, выплачиваемую перестраховочную комиссию (в том числе тантьему);

- проценты, начисленные на депо премии по договорам перестрахования и перечисленные перестрахователем перестраховщику;

- страховые взносы, полученные уполномоченной страховой организацией, заключившей в установленном порядке договор страхования от имени и по поручению страховщиков;

- средства, полученные страховщиком в порядке суброгации, от лица, ответственного за причиненный страхователю ущерб, в размере страхового возмещения, выплаченного страхователю;

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

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

- 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 подпункте 6 пункта 1 статьи 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);

– реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности;

– внутрисистемная реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (выполненных работ, оказанных услуг);

– передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», за исключением подакцизных товаров;

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

– оказание услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов Российской Федерации или Федеральной палатой адвокатов

своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности;

- операции по предоставлению займов в денежной форме, а также оказание финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме;

- выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров;

- услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности;

- проведение работ (оказание услуг) по тушению лесных пожаров;

- реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70 процентов, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы;

- реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них;

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

– реализация лома и отходов черных и цветных металлов;

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

В случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с положениями настоящей статьи, налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций.

Перечисленные в настоящей статье операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Освобождение от налогообложения в соответствии с положениями настоящей статьи не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено НК РФ.

При изменении редакции пунктов 1–3 статьи 149 НК РФ (отмене освобождения от налогообложения или отнесении налогооблагаемых операций к операциям, не подлежащим налогообложению) налогоплательщиками применяется тот порядок определения налоговой базы (или освобождения от налогообложения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг) вне зависимости от даты их оплаты.

Статья 149 Налогового кодекса РФ содержит перечень операций, не подлежащих налогообложению. Данный перечень достаточно обширный. Но в большинстве своем затрагивает реализацию (а также пере-

дачу, 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 реализация 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.

Некоторые виды деятельности, которые льготируются по НДС, подлежат также лицензированию. В этом случае, чтобы применять льготу, нужно иметь специальное разрешение – лицензию. В противном случае нужно будет платить НДС в общем порядке (п. 6 ст. 149 Налогового кодекса РФ). Перечень видов деятельности, которые подлежат лицензированию, приведены в статье 17 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (далее – федеральный закон № 128-ФЗ). Скажем, лицензируются услуги по обязательному медицинскому страхованию, которые оказывают медицинские организации или учреждения, а также организации частной практики.

Правда, названный Закон регулирует лицензирование не всех видов предпринимательства. В статье 2 Федерального закона № 128-ФЗ приведен перечень видов

деятельности, которые регулируются отдельными законодательными актами. В частности, речь идет об образовательной деятельности. Например, указанная деятельность подлежит лицензированию на основании пункта 6 статьи 33 Закона РФ от 10 июля 1992 г. № 3266-1 «Об образовании» (далее – Закон РФ № 3266-1). Порядок и условия лицензирования образовательной деятельности установлены Положением о лицензировании образовательной деятельности, утвержденным постановлением Правительства РФ от 18 октября 2000 г. № 796.

При этом при продаже товаров (работ, услуг), предусмотренных пунктом 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик вправе отказаться от льгот на срок не менее года. Федеральный закон от 17 мая 2007 г. № 85-ФЗ внес ряд изменений в статью 149 Налогового кодекса РФ, в которой установлены льготы для плательщиков НДС.

3.7. НДС при перемещении товаров через границу Российской Федерации

3.7.1. НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации

Ввоз товаров на территорию Российской Федерации, не подлежащий налогообложению (освобождаемый от налогообложения)

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на таможенную территорию Российской Федерации:

1) товаров (за исключением подакцизных товаров), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содейст-

вия) Российской Федерации, в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации»;

2) товаров, указанных в подпункте 1 пункта 2 статьи 149 настоящего Кодекса, а также сырья и комплектующих изделий для их производства;

3) материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации);

4) художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством Российской Федерации к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов Российской Федерации;

5) всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов;

6) товаров, произведенных в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования Российской Федерации на основании международного договора;

7) технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций.

Позиция таможенных органов заключается в том, что к технологическому относится только то оборудование, которое поименовано в соответствующем Перечне, утвержденном ГТК.

В то же время есть примеры судебных решений, в которых суды признавали технологическим и оборудование, не включенное в Перечень, утвержденный ГТК. Как пример можно привести несколько решений суда (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 9 сентября 2004 г. № А33-3653/04-С6-Ф02-3637/04-С1, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 30 марта 2005 г. № Ф03-А51/05-2/304).

В качестве документов, подтверждающих, что оборудование является технологическим, суд принял техническую документацию на оборудование, письмо производителя оборудования, справку специалистов, подтверждающую факт сборки оборудования как единого целого;

8) необработанных природных алмазов;

9) товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними;

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

11) продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) Российской Федерации;

12) судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов;

13) товаров, за исключением подакцизных, по перечню, утверждаемому Правительством Российской Фе-

дерации, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации в рамках международного сотрудничества Российской Федерации в области исследования и использования космического пространства, а также соглашений об услугах по запуску космических аппаратов.

Статьей 150 Налогового кодекса РФ устанавливается перечень ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, не подлежащих налогообложению. На товар, не входящий в данный перечень, взимание налога осуществляют налоговые органы по месту постановки на учет компании-импортера. При этом данное правило распространяется и на предприятия, уплачивающие единый налог на вмененный доход или применяющие упрощенную систему налогообложения. Налоговая база по НДС определяется на дату принятия на учет ввезенных товаров, как сумма стоимости приобретенных товаров, включая расходы по доставке товара, в том числе расходы на транспортировку, погрузку, выгрузку, перегрузку, перевалку и экспедирование товаров, страховая сумма, стоимость контейнеров или иной многооборотной тары, не подлежащей возврату, если они рассматриваются как единое целое с оцениваемыми товарами, а также стоимость упаковки, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке. Налог уплачивается не позднее 20 числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров. При неуплате или неполной уплате НДС, или его уплате в более поздний срок, налоговые органы вправе взыскивать НДС и пени.

Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. № 180-ФЗ внес в Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ следующие немаловажные изменения. С 1 января 2007 года по 31 декабря 2008 года включительно не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) налогом на добавленную стоимость ввоз на

таможенную территорию Российской Федерации племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, овец и коз, семени и эмбрионов указанных племенных животных, племенных лошадей и племенного яйца, осуществляемый сельскохозяйственными производителями, отвечающих критериям, предусмотренным пунктом 2 статьи 346.2 Налогового кодекса РФ, и российскими организациями, занимающимися лизинговой деятельностью с последующей поставкой сельскохозяйственным товаропроизводителям, отвечающим критериям, предусмотренным пунктом 2 статьи 346.2 Налогового кодекса РФ, по перечню кодов в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Российской Федерации, определенному Правительством РФ (Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ).

Особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации

1. При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в зависимости от избранного таможенного режима налогообложение производится в следующем порядке:

1) при выпуске для свободного обращения налог уплачивается в полном объеме;

2) при помещении товаров под таможенный режим реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы налога, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с настоящим Кодексом, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации.

3) при помещении товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свобод-

ного склада, уничтожения и отказа в пользу государства, перемещения припасов налог не уплачивается;

4) при помещении товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории налог не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории Российской Федерации в определенный срок;

5) при помещении товаров под таможенный режим временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;

6) при ввозе продуктов переработки товаров, помещенных под таможенный режим переработки вне таможенной территории, применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;

7) при помещении товаров под таможенный режим переработки для внутреннего потребления налог уплачивается в полном объеме.

2. При вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации налогообложение производится в следующем порядке:

1) при вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме экспорта налог не уплачивается.

Указанный в настоящем подпункте порядок налогообложения применяется также при помещении товаров под таможенный режим таможенного склада в целях последующего вывоза этих товаров в соответствии с таможенным режимом экспорта, а также при помещении товаров под таможенный режим свободной таможенной зоны;

2) при вывозе товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме

реэкспорта уплаченные при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации суммы налога возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;

3) при вывозе товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов, налог не уплачивается;

4) при вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации в соответствии с иными по сравнению с указанными в подпунктах 1–3 настоящего пункта таможенными режимами освобождение от уплаты налога и (или) возврат уплаченных сумм налога не производится, если иное не предусмотрено таможенным законодательством Российской Федерации.

3. При перемещении физическими лицами товаров, предназначенных для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, порядок уплаты налога, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяется Таможенным кодексом Российской Федерации.

Особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации установлены статьей 151 Налогового кодекса РФ.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в зависимости от избранного таможенного режима налогообложение производится в следующем порядке:

1) при выпуске для свободного обращения налог уплачивается в полном объеме;

2) при помещении товаров под таможенный режим реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы налога, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с Налоговым кодексом РФ,

в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;

3) при помещении товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства, перемещения припасов налог не уплачивается;

4) при помещении товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории налог не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории Российской Федерации в определенный срок;

5) при помещении товаров под таможенный режим временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;

6) при ввозе продуктов переработки товаров, помещенных под таможенный режим переработки вне таможенной территории, применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;

7) при помещении товаров под таможенный режим переработки для внутреннего потребления налог уплачивается в полном объеме.

Особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления

1. В случае, если в соответствии с международным договором Российской Федерации отменены таможенный контроль и таможенное оформление перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации товаров, взимание налога с товаров, происходящих из

такого государства и ввозимых на территорию Российской Федерации, осуществляют налоговые органы Российской Федерации.

2. Объектом налогообложения в таких случаях признается стоимость приобретенных товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, включая затраты на их доставку до границы Российской Федерации.

3. Налог уплачивается одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 календарных дней после принятия на учет товаров, ввезенных на таможенную территорию Российской Федерации.

Порядок уплаты налога на товары, перемещаемые через таможенную границу Российской Федерации без таможенного контроля и таможенного оформления, определяется Правительством Российской Федерации.

Статья 152 Налогового кодекса РФ содержит сведения об особенностях налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления. В таких случаях взимание налогов с товаров осуществляют налоговые органы Российской Федерации, при этом налог уплачивается одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 дней после принятия на учет товаров, ввезенных на таможенную территорию Российской Федерации.

3.7.2. Экспорт товаров

В соответствии с пунктом 2 статьи 166 Таможенного кодекса РФ при экспорте товаров производятся освобождение от уплаты, возврат или возмещение внутренних налогов в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

Иными словами, налогообложение экспортных операций существенно отличается от налогообложения

операций по реализации продукции, товаров, работ и услуг российским покупателям. А руководствоваться при исчислении налогов по экспортным сделкам нужно – как и при осуществлении операций на территории России – Налоговым кодексом РФ.

Особенности исчисления НДС при экспорте готовой продукции и товаров

Порядок исчисления НДС – в том числе и при экспорте продукции, товаров, работ и услуг – регламентируется главой 21 Налогового кодекса РФ.

Здесь необходимо привести отдельные решения арбитража:

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 5 апреля 2005 г. № Ф08-1058/2005-437А

Суд отметил, что при вывозе товара с таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме экспорта налог не уплачивается (ст. 150 НК РФ). Но при этом с моментом вывоза товара и помещения его под таможенный режим экспорта закон связывает начало применения особого порядка налогообложения (ст. ст. 164, 165 НК РФ).

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 23 сентября 2003 г. № Ф08-3624/2003-1373А

Суд отметил, что правило подпункта 1 пункта 2 статьи 151 Налогового кодекса РФ о том, что при вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме экспорта налог не уплачивается, нужно трактовать следующим образом. В данном случае законодатель имеет в виду именно момент вывоза товаров и помещения их под таможенный режим экспорта. Именно с этого момента обложение НДС производится в особом порядке. Дата же реализации этих товаров, определяющая момент появления объекта налогообложения, установлена пунктом 9 статьи 167 Налогового кодекса РФ.

Налоговая ставка 0 процентов

В соответствии с пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ при реализации товаров, работ и услуг на экспорт налогообложение производится по ставке 0 процентов. Правда, для применения данной ставки необходимо представить в налоговую инспекцию пакет документов, подтверждающий осуществление экспорта.

Обратим внимание на то, что речь идет не об освобождении от уплаты НДС при осуществлении экспортных операций, а о применении ставки, равной 0 процентов. На первый взгляд может показаться, что это одно и то же – ведь ставка 0 процентов подразумевает, что НДС с экспортных операций не уплачивается (ведь любая сумма, умноженная на ноль, равна нулю). Однако на самом деле наличие налоговой ставки как таковой – независимо от ее размера – дает организации право на получение налоговых вычетов. Иными словами, организация-экспортер не взимает с иностранного покупателя ни копейки НДС, но имеет право предъявить суммы «входящего» НДС по сырью, материалам, товарам, работам и услугам, связанным с осуществлением экспорта (например, транспортным расходам), к вычету.

В соответствии с пунктом 3 статьи 153 Налогового кодекса РФ выручка от реализации товаров (работ, услуг) на экспорт, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). В остальных случаях при определении налоговой базы выручку пересчитывают в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), установленному статьей 167 Налогового кодекса РФ.

**Обоснование права на применение налоговой ставки
0 процентов – отдельная декларация
и пакет документов**

Как мы уже отметили, для обоснования права на применение налоговой ставки 0 процентов по экспортным операциям организация обязана представлять в налоговые органы определенные документы. Какие именно – регламентирует статья 165 Налогового кодекса РФ. Кроме того, согласно пункту 6 статьи 164 Налогового кодекса РФ по экспортным операциям в налоговые органы должна представляться отдельная налоговая декларация.

Согласно пункту 1 статьи 165 Налогового кодекса РФ при реализации готовой продукции или товаров на экспорт, необходимо представить в налоговую инспекцию следующие документы:

1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ;

2) выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя указанного товара на счет налогоплательщика в российском банке;

3) таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и пограничного таможенного органа (российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ);

4) копии транспортных, товаросопроводительных документов или иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы РФ.

В отдельных ситуациях вышеуказанный пакет документов может модифицироваться. Особенности представления документов в некоторых конкретных случа-

ях также прописаны в статье 165 Налогового кодекса РФ. Так, при осуществлении внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций вместо выписки банка налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию РФ и их оприходование. При вывозе товаров трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи можно не предоставлять копии транспортных или товаросопроводительных документов. А в случае осуществления экспорта через посредника предоставляется пакет документов, прописанный в пункте 2 статьи 165 Налогового кодекса РФ.

Однако чиновники дополняют требования Кодекса. И отстаивать право на вычет приходится в судах. Впрочем, арбитражная практика знает множество примеров, когда налогоплательщикам удавалось добиться возмещения. Например, если налогоплательщик предоставил в налоговую инспекцию все документы, предусмотренные статьей 165 Налогового кодекса РФ, подтверждающие обоснованность применения налоговой ставки 0%, то он вправе получить возмещение НДС, даже если на товаросопроводительных документах отсутствует отметка «товар вывезен» (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 2 ноября 2006 г. № А82-17133/2005-37).

В письме от 21 марта 2006 г. № ШТ-6-03/297@ ФНС России разъясняет, что подпунктом 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса РФ и Инструкцией о подтверждении таможенными органами фактического вывоза (ввоза) товаров с таможенной территории Российской Федерации (на таможенную территорию Российской Федерации) (она утверждена приказом ГТК России от 21 июля 2003 г. № 806) не предусмотрено проставление отметки о вывозе товара таможенным органом.

Таким образом, налогоплательщик в данном случае в полном объеме обосновал свое право на возмещение

«экспортного» НДС, в связи с чем суд удовлетворил заявленные им исковые требования.

Другой пример. ФАС Дальневосточного округа в постановлении от 25 октября 2006 г. № Ф03-А73/06-2/3771 признал, что несовпадение дат в копии поручения на отгрузку экспортируемых грузов и грузовой таможенной декларации не является законным основанием для признания непредставленным поручения на отгрузку экспортируемых товаров налогоплательщиком.

В другом деле, судьи пришли к выводу, что занижение экспортных цен и убыточность сделки по экспорту товара сами по себе не могут влиять на право экспортера применить налоговую ставку 0 процентов и налоговые вычеты (постановление Президиума ВАС РФ от 24 октября 2006 г. № А50-20003/2005-А1).

Однако учтите, что представление полного пакета документов, соответствующих требованиям статьи 165 Налогового кодекса РФ, не влечет автоматического применения налоговой ставки 0 процентов и возмещения налога на добавленную стоимость. Это лишь является условием, подтверждающим факт реального экспорта и уплату налога на добавленную стоимость, в связи с чем при решении вопроса о применении налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов учитываются результаты встречных проверок налоговым органом достоверности, комплектности и непротиворечивости представленных документов, проверки предприятий-поставщиков с целью установления факта выполнения безусловной обязанности поставщиков уплатить налог на добавленную стоимость в бюджет в денежной форме (постановление ФАС Московского округа от 10 ноября 2006 г. № КА-А40/10971-06).

В любом случае данный пакет документов должен быть представлен в налоговую инспекцию в срок не позднее 180 дней, считая с даты помещения товара под таможенный режим экспорта. Этот срок установлен

в пункте 9 статьи 165 Налогового кодекса РФ. При этом согласно пункту 9 статьи 167 Налогового кодекса РФ моментом определения налоговой базы при осуществлении экспортных операций считается последний день месяца, в котором собран полный пакет документов.

Если пакет документов не собран вовремя

В пункте 9 статьи 165 Налогового кодекса РФ также прописано, что если по истечении 180 дней с даты выпуска товаров на экспорт региональными таможенными органами организация-экспортер не сможет собрать и представить в налоговую инспекцию вышеуказанные документы, она обязана исчислить НДС с осуществленной экспортной операции по ставкам 10 процентов или 18 процентов соответственно – в зависимости от того, какая ставка НДС должна применяться к вывезенным на экспорт товарам согласно пунктам 2 и 3 статьи 164 Налогового кодекса РФ.

При этом согласно пункту 9 статьи 167 Налогового кодекса РФ в подобной ситуации моментом определения налоговой базы считается день отгрузки. Следовательно, в случае, если пакет документов не собран на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, операции по реализации данных товаров подлежат включению в декларацию по ставке 0 процентов за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки товаров. Такие разъяснения даны и в Порядке заполнения налоговой декларации по НДС, утвержденном приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. № 136н.

Таким образом, если на 181-й день полный пакет документов не собран, необходимо подать уточненную декларацию за тот месяц, в котором была произведена отгрузка данных товаров на экспорт – а было это полгода назад. При этом нужно также учитывать, что уточненные декларации следует подавать не по той форме, которая действует в момент подачи декларации, а по

той форме, которая действовала в том периоде, за который подается уточненная декларация.

В случае если налогоплательщик предоставил пакет документов, необходимый для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов по истечении 180 дней с даты оформления таможенной декларации, то налогоплательщику могут быть начислены пени. Начиная со 181 дня и заканчивая датой представления декларации по налоговой ставке 0 процентов. К такому выводу пришел ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 2 октября 2006 г. № Ф04-364/2006.

Порядок и сроки уплаты налога на добавленную стоимость в бюджет определены статьей 174 Налогового кодекса РФ. Так, положениями данной статьи предусмотрено, что уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость на территории Российской Федерации (включая операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных вышеуказанными подпунктами 1–3, 8 и 9 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ), производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период, но не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Поэтому в случае отсутствия на 181-й день документов, подтверждающих правомерность применения нулевой ставки налога в отношении указанных товаров (работ, услуг), пени начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога на добавленную стоимость до дня исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога. В случае неуплаты налогоплательщиком налога на добавленную стоимость по таким операциям пени начисляются до дня подачи налогоплательщиком в налоговые органы налоговой декларации с пакетом докумен-

тов, подтверждающих правомерность применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость.

Для отражения информации об экспортных операциях, по которым срок сбора документов истек, предназначен Раздел 7 «Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена». Например, если товар был отгружен на экспорт в мае 2007 года, срок представления документов, подтверждающих право на применение налоговой ставки 0 процентов, истекает в ноябре 2007 года, и если необходимый пакет документов так и не собран, необходимо начислить НДС и показать налоговые вычеты по этой реализации, но не в ноябрьской декларации, а в уточненной декларации по НДС за май 2007 года. Отражая суммы, подлежащие обложению НДС, следует также помнить о том, что «входной» НДС по данной экспортной сделке можно предъявить к вычету. Данные суммы также отражаются в разделе 3 уточненной декларации.

Однако это не означает, что право применения ставки 0 процентов потеряно навсегда. Если впоследствии организация сможет собрать пакет документов, подтверждающих право на применение налоговой ставки 0 процентов, уплаченная сумма НДС подлежит вычету в порядке, предусмотренном в статье 176 Налогового кодекса РФ. Для этого необходимо включить данные операции в декларацию по НДС за тот налоговый период, в котором собран полный пакет документов. Возмещение НДС на основании данной декларации и приложений к ней документов производится не позднее трех месяцев со дня ее представления. В течение этого срока налоговая инспекция проверяет обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов и применяет решение о возмещении или отказе в возмещении. Мотивированное заключение об отказе

должно быть представлено не позднее 10 дней после вынесения такого решения, в противном случае налоговый орган обязан принять решение о возмещении.

Само возмещение НДС производится в следующем порядке:

1. Если у организации есть недоимки и пени по НДС или другим налогам и сборам или есть задолженность по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа. Данный зачет налоговые органы производят самостоятельно и сообщают о нем налогоплательщику в течение 10 дней. При этом в случае, если недоимка по НДС образовалась в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм НДС, и она не превышает сумму, подлежащую возмещению, пеня на сумму недоимки не начисляется.

2. Если у организации нет недоимок и пеней по НДС и другим налогам или задолженности по присужденным налоговым санкциям, суммы, подлежащие возмещению:

– либо засчитываются в счет текущих платежей по НДС или иным налогам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ или в связи с реализацией работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией таких товаров, по согласованию с таможенными органами,

– либо подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению.

В последнем случае налоговые органы обязаны не позднее последнего дня трехмесячного периода, отведенного на проверку и вынесение решения, вынести и направить на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства решение о возврате сумм

НДС. Федеральное казначейство обязано осуществить возврат в течение двух недель после получения решения налогового органа (причем в случае, когда такое решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении семи дней, считая со дня направления налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день, считая со дня направления такого решения налоговым органом).

При нарушении вышеуказанных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Особенности исчисления НДС при экспорте работ и услуг

При экспорте работ и услуг действуют те же правила, что и при экспорте товаров. В частности, согласно пункту 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ при реализации услуг, связанных с производством и реализацией товаров на экспорт, в т.ч. с сопровождением, транспортировкой, погрузкой, перегрузкой экспортируемых и импортируемых товаров, а также при оказании услуг по международным перевозкам пассажиров и багажа, при выполнении работ в космическом пространстве, при реализации товаров и услуг дипломатическим представительствам и их персоналу и выполнении некоторых других работ и услуг на экспорт применяется налоговая ставка 0 процентов.

Для подтверждения права на применение ставки 0 процентов при выполнении работ или оказании услуг, указанных в пункте 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ, необходимо представлять документы, перечень которых для каждого вида услуг и работ установлен в статье 165 Налогового кодекса РФ. Как мы уже отметили, если пакет документов не собран на 181-й день, считая

с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, операции по реализации данных товаров подлежат включению в декларацию по ставке 0 процентов за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки товаров. При реализации работ (услуг) – в частности, предусмотренных статьей 164 Налогового кодекса РФ – в подобной ситуации нужно учитывать, что днем отгрузки будет считаться день выполнения работ (оказания услуг).

В случае, если организация получает аванс в счет выполнения работ или оказания услуг на экспорт, она обязана уплатить НДС – так же, как и при экспорте товаров. Исключение составляют случаи получения авансов в счет предстоящего выполнения на экспорт работ или услуг, включенных в Перечень работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также при осуществлении комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве, длительность производственного цикла выполнения (оказания) которых составляет свыше шести месяцев, утвержденный постановлением Правительства РФ от 16 июля 2003 г. № 432.

Осуществляя выполнение работ или оказание услуг по договору с иностранными заказчиками, необходимо обращать особое внимание на то, что является местом реализации данных работ или услуг. Ведь если местом выполнения работ или оказания услуг будет признана территория РФ, они должны облагаться НДС в общеустановленном порядке – то есть по ставке 18 процентов (или по ставке 10 процентов в зависимости от вида услуг).

3.8. Налоговая база

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Такое определение дано в статье 53 Налогового кодекса РФ. Порядок определения налоговой базы по НДС устанавливаются статьей 153 Налогового кодекса.

По общему правилу выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех поступлений налогоплательщика, так или иначе связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав. При этом учитываются доходы, полученные как в денежной, так и в натуральной формах, включая оплату ценными бумагами в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить.

Другими словами, в налоговую базу по НДС включают деньги, полученные от поставщиков за реализованные товары (работы, услуги) и имущественные права, а также любое иное имущество. Скажем, основные средства, товары, материалы, готовая продукция, векселя, облигации и т.п.

И еще. Налоговая база определяется в рублях. То есть поступившую валюту за реализованные товары (работы, услуги) пересчитывают в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату отгрузки либо на дату получения предоплаты (п. 3 ст. 153, п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ). Это общее правило. Однако есть и исключения. Так, полученная иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу Центробанка на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Речь идет о выручке от реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных подпунктами 1–3, 8 и 9 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ.

Общие правила определения налоговой базы:

1. Если ставка НДС одна, то налоговая база будет общей.

Необходимо суммарно определить налоговую базу по хозяйственным операциям, которые были осуществлены на внутреннем рынке и которые облагаются по одной ставке, в соответствии с абзацем 4 пункта 1 статьи 153 Налогового кодекса РФ.

2. Если ставки НДС разные, то и налоговые базы также будут разные.

Здесь необходимо отдельно определять налоговые базы по каждому виду товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых облагаются по разным ставкам, в соответствии с абзацем 4 пункта 1 статьи 153 Налогового кодекса РФ.

3. Выручкой являются денежные и натуральные поступления в счет оплаты.

С полученной от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав выручки, необходимо заплатить НДС. То есть сумма выручки и является налоговой базой.

Здесь необходимо помнить, что для целей НДС под выручкой понимаются все доходы, полученные от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав. Прежде всего это деньги. Кроме них, это любое иное имущество, например, основные средства, материалы, продукты питания, ценные бумаги и др. Такие доходы необходимо учитывать в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить, на основании пункта 2 статьи 153 Налогового кодекса РФ.

4. Выручка должна быть исчислена в рублях.

Налоговый кодекс требует, чтобы налоговая база была определена только в рублях. В случае если за проданные товары, выполненные работы или оказанные услуги контрагент расплатился валютой, то эту

сумму необходимо пересчитать в рубли. Пересчет производится по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки либо на дату получения предоплаты (аванса) в соответствии с пунктом 3 статьи 153, пунктом 1 статьи 167 Налогового кодекса РФ.

Из последнего правила есть ряд исключений. первое исключение касается выручки, которая получена за товары (работы, услуги), предусмотренные подпунктами 1–3, 8 и 9 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ. Валютную выручку, полученную за эти товары (работы, услуги), необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ. Однако пересчет должен быть произведен на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), в соответствии с пунктом 3 статьи 153 Налогового кодекса РФ.

Кроме этого, специальная дата для пересчета валютной выручки установлена для налоговых агентов, которые приобретают товары (работы, услуги) у иностранцев, не состоящих на учете в налоговых органах РФ. В такой ситуации налоговый агент обязан исчислить, удержать за счет средств, подлежащих перечислению иностранному лицу, и уплатить в российский бюджет сумму НДС на основании пункта 4 статьи 173 Налогового кодекса РФ. Пересчитать сумму в валюте, которая подлежит уплате иностранцу, необходимо на дату фактического осуществления расходов по оплате товаров (работ, услуг). Таково требование пункта 3 статьи 153, пункта 1 статьи 161 Налогового кодекса РФ.

В табличном виде это будет выглядеть так:

| Хозяйственная операция | Дата пересчета валютной выручки |
|---|--|
| Реализация товаров (работ, услуг), предусмотренных подпунктами 1–3, 8 и 9 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ | День поступления оплаты за отгруженные товары, либо выполненные работы, оказанные услуги |
| Приобретение товаров (работ, услуг) у иностранного лица, не состоящего на учете в налоговых органах РФ в качестве налогоплательщика | День перечисления денежных средств в оплату товаров, выполненных работ, оказанных услуг |
| Иные операции по продаже товаров (работ, услуг) за иностранную валюту | День отгрузки или день получения от покупателя предоплаты (аванса) |

3.8.1. Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг)

Реализация по договорным ценам

Объектом обложения по НДС является реализация товаров, работ, услуг и имущественных прав (ст. 146 Налогового кодекса РФ). 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 пункте 1 статьи 39 Налогового кодекса РФ. И наконец, согласно статье 223 Гражданского кодекса РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

Между тем независимо от того, когда покупатель получает товар в собственность, продавец должен начислить НДС именно в момент отгрузки. Это вытекает

из пункта 4 статьи 166 Налогового кодекса РФ. Там сказано, что общая сумма НДС исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, момент определения налоговой базы которых, установленный статьей 167 Налогового кодекса РФ, относится к соответствующему налоговому периоду. С учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде. Иными словами, основанием для исчисления НДС является не переход права собственности, а момент отгрузки товара.

***Реализация по государственным
регулируемым ценам или с учетом льгот***

При реализации 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, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации. Как правило, по государственным ценам реализуют свои услуги предприятия ЖКХ или общественного транспорта.

Суммы субвенций (субсидий), предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, при определении налоговой базы не учитываются (п. 2 ст. 154 Налогового кодекса РФ).

Как правило, у организаций, которые продают товары по государственным регулируемым ценам или ценам с учетом льгот, сумма «входного» НДС превышает величину налога, которая предъявляется покупателям.

В этом случае разница возмещается в порядке, который предусмотрен статьей 176 Налогового кодекса РФ.

Продажа сельхозпродукции, купленной у населения

Реализуя сельскохозяйственную продукцию и продукты ее переработки, купленные у физических лиц, не являющихся плательщиками НДС, налоговая база определяется как разница между ценой реализации, исчисленной исходя из рыночных цен с учетом НДС, и ценой приобретения указанной продукции. Так сказано в пункте 4 статьи 154 Налогового кодекса РФ.

Согласно пункту 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ реализация сельскохозяйственной продукции, закупленной у населения, облагается НДС по расчетной ставке 18/118 или 10/110. И еще: указанный порядок действует только в отношении той сельхозпродукции, что включена в Перечень, утвержденный постановлением Правительства РФ от 16 мая 2001 г. № 383, и не применяется в отношении подакцизных товаров.

Добавим, что, если купленная у населения продукция затем перерабатывается организацией, при реализации продуктов такой переработки действует общий порядок расчета налоговой базы, то есть исходя из полной цены реализации (п. 1 ст. 154 Налогового кодекса РФ).

Услуги по переработке давальческого сырья

Согласно пункту 5 статьи 154 Налогового кодекса РФ налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее налога.

Если фирма или предприниматель реализуют продукцию, произведенную из давальческого сырья, то налоговая база будет формироваться с учетом особеннос-

тей, прописанных в пункте 5 статьи 154 Налогового кодекса РФ: она равна стоимости обработки сырья, его переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее. Получается, что в налоговую базу у налогоплательщика включается лишь стоимость услуг по переработке, оказанных другим организациям. При этом договорная стоимость берется без НДС. Другими словами, стоимость давальческого сырья (материалов) при определении налоговой базы не учитывается.

Продажа товаров в многооборотной таре

Нередко продукция реализуется в многооборотной таре. Иногда поставщики дополнительно к цене товара взимают с покупателей вместо стоимости тары залог, который возвращается после получения порожней тары в исправном состоянии. Так вот, стоимость такого залога не включается в налоговую базу, если указанная тара подлежит возврату продавцу (п. 7 ст. 154 Налогового кодекса РФ). Другими словами, если продукция поставляется покупателю в многооборотной таре, на которую установлены залоговые цены, то ее залоговая стоимость оплачивается покупателем без учета НДС отдельно от стоимости товара.

Если тара не возвращается поставщику, то сумма залога не возвращается. В этом случае тара считается реализованной покупателю и облагается НДС. Согласно пункту 3 статьи 154 Налогового кодекса РФ в этом случае налоговая база по таре определяется по правилам, установленным для имущества, учтенного по стоимости, включающей «входной» НДС. Напомним: НДС следует рассчитать с разницы между ценой, указанной в договоре с покупателем (суммой полученного залога), включая НДС, и стоимостью тары, которая отражена в учете.

Реализация недвижимости

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 переходит к покупателю. Эта норма прописана в пункте 3 статьи 167 Налогового кодекса РФ. Характерным примером таких товаров являются объекты недвижимости. Они не отгружаются и не транспортируются, ведь согласно статье 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 статьей 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 статье 2 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 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.

3.8.2. Реализация имущественных прав

Правила расчета налоговой базы по НДС при реализации имущественных прав установлены статьей 155 Налогового кодекса РФ. Речь идет о налогообложении при передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места, а также при передаче арендных прав и прав на заключение договора.

Уступка денежного требования, вытекающего из договора реализации

Согласно статье 382 Гражданского кодекса РФ требование, принадлежащее кредитору на основании обязательства, может быть передано им другому лицу по сделке (уступка требования) или перейти к другому лицу на основании закона.

Для перехода к другому лицу прав кредитора не требуется согласие должника, если это прямо не предусмотрено законом или договором. Другое дело, что в том случае, если должник не был письменно уведомлен о состоявшемся переходе прав кредитора к другому лицу, новый кредитор несет риск вызванных этим для него

неблагоприятных последствий. При этом исполнение обязательства первоначальному кредитору признается исполнением надлежащему кредитору.

Согласно пункту 1 статьи 155 при уступке денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (не освобождаются от налогообложения в соответствии со статьей 149 Налогового кодекса РФ), или при переходе указанного требования к другому лицу на основании закона налоговая база по операциям реализации указанных товаров (работ, услуг) определяется в порядке, предусмотренном статьей 154 настоящего Налогового кодекса РФ.

То есть при уступке продавцом товаров (работ, услуг) денежного требования к покупателю следует начислить сумму НДС, которая входит в цену реализованных товаров, работ или услуг, независимо от того, меньше или больше данной цены сумма, полученная за переуступленное право.

Однако оговоримся, что при уступке денежного требования НДС обязаны начислять лишь те компании, которые определяют налоговую базу по мере поступления денежных средств. А организации, исчисляющие НДС по мере отгрузки товаров (работ, услуг), в момент уступки налог начислять не должны, поскольку НДС был уже начислен при реализации товаров (работ, услуг).

Когда новый кредитор не продает право требования, а получает деньги от должника, НДС рассчитывается по таким же правилам. То есть разница между полученной и истраченной суммой умножается на ставку 18% / 118%.

Продажа имущественных прав на дома и помещения

Пункт 3 статьи 155 Налогового кодекса РФ гласит, что при передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строитель-

ства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места налоговая база определяется как разница между стоимостью, по которой передаются имущественные права, с учетом НДС и расходами на приобретение указанных прав. А согласно пункту 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ НДС в этом случае следует исчислять по расчетной ставке 18%/118%.

Это мнение поддержано в постановлении ФАС Центрального округа от 14 марта 2005 г. № А14-6614-2004/144/26. В нем суд отметил, что операции по уступке требований, вытекающих из инвестиционных договоров, облагаются НДС.

К аналогичным выводам пришел суд и в постановлениях ФАС Центрального округа от 13 мая 2004 г. № А14-1047/03/353/24 и ФАС Западно-Сибирского округа от 6 декабря 2006 г. № Ф04-8017/2006(28908-А27-34) по делу № А27-22360/05-6.

В нем суд пришел к выводу о том, что при передаче инвестором права требования имущественных прав на площади в строящемся объекте третьим лицам возник объект налогообложения в виде разницы, которая сложилась между суммами инвестирования в данный объект и суммами, полученными по договорам уступки права требования от третьих лиц.

Позиция, представленная отдельными судебными решениями, заключается в том, что операции по уступке прав из инвестиционных договоров НДС не облагаются, поскольку порядок определения налоговой базы для этой ситуации не установлен.

Любопытно, что в статье 155 Налогового кодекса РФ не приведен порядок определения налоговой базы при переуступке долей в строящихся нежилых зданиях. На наш взгляд в подобных случаях надо руководствоваться нормами, прописанными в пункте 3 статьи 155 Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание, что при продаже жилых домов и квартир в них собственниками НДС уплачивать не надо. Данная льгота установлена подпунктом 22 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ. Также действует подпункт 23 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ, который освобождает от обложения НДС передачу доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир.

Уступка денежных требований, не связанных с реализацией товаров

В соответствии с пунктом 4 статьи 155 Налогового кодекса РФ при приобретении денежного требования у третьих лиц налоговая база определяется как сумма превышения суммы доходов, полученных от должника и (или) при последующей уступке, над суммой расходов на приобретение указанного требования. Данная норма распространяется, в частности, на денежные требования по займам и кредитам, купленные у третьих лиц. При последующей уступке таких требований налоговая база равна разности между полученной выручкой и средствами, истраченными на покупку. Согласно пункту 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ НДС в такой ситуации исчисляется по ставке 18% / 118%.

Аналогичный порядок налогообложения применяется и в том случае, когда новый кредитор получает деньги в погашение займа или кредита от должника.

Обратите внимание, если право требования по договору кредита или займа уступает организация, которая предоставила данный кредит или заем, то НДС не начисляется, потому что операции по предоставлению кредитов и займов в соответствии с подпунктом 15 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ НДС не облагаются. Однако в данном случае действуют особые правила учета убытка от уступки долга. А именно, если право требования было уступлено до ис-

течения срока погашения долга, установленного в договоре займа, пункт 1 статьи 279 Налогового кодекса РФ позволяет исключить из налогооблагаемого дохода сумму убытка, не превышающую суммы процентов, которую налогоплательщик уплатил бы с учетом требований статьи 269 Налогового кодекса РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором займа. А в соответствии с пунктом 1 статьи 269 Налогового кодекса РФ процент при отсутствии сопоставимых займов рассчитывается исходя из выручки от уступки по ставке рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной в 1,1 (по ставке 15 процентов годовых, если задолженность будет погашаться в иностранной валюте). А если право требования по займу уступается после истечения срока для его погашения, кредитор может списать в уменьшение налогооблагаемого дохода убыток полностью: 50 процентов – в день уступки, а вторые 50 процентов – по истечении 45 дней.

Уступка арендного права, а также права на заключение договора

В соответствии с пунктом 5 статьи 155 Налогового кодекса РФ при передаче прав, связанных с правом заключения договора, налоговая база по НДС определяется в порядке, предусмотренном статьей 154 Налогового кодекса РФ. Иными словами налоговая база в данном случае соответствует полученному от реализации права доходу без учета НДС. А налог исчисляется по ставке 18 процентов.

Аналогичный порядок расчета НДС применяется при реализации арендного права на заключение договора. То есть налоговая база равна полученному от реализации права доходу без учета НДС, а сам налог надо рассчитывать по ставке 18 процентов.

Отметим в связи с этим, что согласно пункту 2 статьи 615 Гражданского кодекса РФ арендатор вправе с согласия арендодателя сдавать арендованное имущество в субаренду (поднаем), передавать свои права и обязанности по договору аренды другому лицу (перенаем), предоставлять арендованное имущество в безвозмездное пользование, а также отдавать арендные права в залог и вносить их в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных товариществ и обществ или паевого взноса в производственный кооператив, если иное не установлено нормативными актами. Причем, в случае перенаяма ответственным по договору перед арендодателем становится новый арендатор.

3.8.3. Случаи увеличения налоговой базы

По общему правилу, сформулированному в статье 153 Налогового кодекса РФ, налоговая база определяется из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав.

В свою очередь статья 162 Налогового кодекса РФ содержит перечень операций, когда полученные денежные средства увеличивают налоговую базу у продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав того налогового периода, в котором это произошло. Среди них суммы:

- полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи на пополнение фондов специального назначения в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);
- в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и вексялям, процента по товарному кредиту

в части, превышающей размер процента, рассчитанного исходя из ставок рефинансирования Центрального банка РФ, действовавших в периодах, за которые производится расчет процента;

– полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения в соответствии со статьей 146 Налогового кодекса РФ.

Перечисленные суммы включаются в налоговую базу только в том случае, если связаны с реализацией товаров (работ, услуг). То есть между налогоплательщиком и его контрагентом должен быть заключен договор купли-продажи, поставки, оказания услуг, выполнения работ и т.п. Кроме того, товары должны быть переданы, работы выполнены, а услуги оказаны.

Добавим, что налог определяется по расчетной налоговой ставке 10/110 или 18/118 (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

Дисконтный доход

Если организация при продаже товаров (работ, услуг, имущественных прав), получила собственный вексель покупателя, то при расчете НДС есть свои особенности. Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса РФ налоговая база по НДС увеличивается на суммы дисконта или процентов по векселям. Налогом облагается та часть дисконта (процентов), которая превышает размер процента, рассчитанного исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ. В расчет берется ставка, действовавшая в том периоде, когда вексель находился у продавца. НДС с облагаемой части дисконта определяют по расчетной ставке.

То есть сначала его умножают на 18 процентов, а затем делят на 118 процентов. Так сказано в пункте 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, на основании вышесказанного проценты и дисконты по векселям облагаются НДС при наличии двух условий: вексель выдан в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги), облагаемые НДС, и ставка процента (дисконта) по векселю превышает ставку рефинансирования Банка России.

Добавим, что процентный доход по векселю (облигации) облагается НДС в случае, когда организация получает процентный вексель (облигацию) от своего покупателя в связи с поставкой ему облагаемых НДС товаров (работ, услуг). Если, скажем, вексель куплен у банка, то проценты по нему НДС не облагаются.

Страховки, связанные с риском неоплаты реализуемого товара

Если организация–поставщик товаров (работ, услуг) застраховала свой риск в части неоплаты (несвоевременной оплаты) покупателем отгруженных товаров (работ, услуг) и получила сумму страховки в связи с наступлением страхового случая, то с указанной суммы нужно заплатить НДС. При этом НДС исчисляется только в том случае, если отгруженные товары (оказанные услуги и выполненные работы) признаются объектом налогообложения по НДС.

Штрафы и неустойки за нарушение договорных обязательств

Чиновники настаивают, что в налоговую базу по НДС включают денежные суммы в виде процентов за неисполнение денежного обязательства по договору поставки товаров, полученные поставщиком на основании решения суда. Логика их проста – это суммы

санкций – это поступления, связанные с оплатой реализованных товаров (письмо Минфина России от 21 октября 2004 г. № 03-04-11/177). Однако арбитражная практика в данном случае на стороне налогоплательщиков. В качестве примера можно привести постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25 декабря 2003 г. № Ф04/6561-966/А67-2003. В деле судьи пришли к выводу, что штрафы за нарушение договорных обязательств на самом деле никак не связаны с расчетами за реализованные товары и на их стоимость не влияют.

Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС Московского округа от 6 января 2004 г. по делу № КА-А40/10691-03, ФАС Дальневосточного округа от 2 апреля 2004 г. по делу № Ф03-А37/04-2/474, ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 августа 2003 г. по делу № А33-89/03-СЗн-Ф02-2684/03-С1, ФАС Уральского округа от 21 августа 2003 г. по делу № Ф09-2548/03-АК.

3.8.4. Налоговая база в случаях получения дохода на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров

Особенности исчисления налоговой базы по договорам поручения, комиссии и агентским договорам подробно освещаются в статье 156 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров.

В аналогичном порядке определяется налоговая база при реализации залогодержателем в установленном законодательством Российской Федерации порядке предмета не востребовавшего залога, принадлежащего залогодателю.

На операции по реализации услуг, оказываемых на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров и связанных с реализацией товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со статьей 149 настоящего Кодекса, не распространяется освобождение от налогообложения, за исключением посреднических услуг по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1, подпунктах 1 и 8 пункта 2 и подпункте 6 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ.

Согласно пункту 1 статьи 156 Налогового кодекса РФ посредники определяют налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров.

Обратите внимание, согласно пункту 2 статьи 156 Налогового кодекса РФ на операции по реализации услуг, оказываемых на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров и связанных с реализацией товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со статьей 149 Налогового кодекса РФ, не распространяется освобождение от налогообложения. Исключение составляют только посреднические услуги по реализации следующих товаров (работ, услуг):

– предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации;

– медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечням, утвержденным постановлениями Правительства РФ от 21 декабря 2000 г. № 998, от 28 марта 2001 г. № 240 и от 17 января 2002 г. № 19;

– ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей по перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ от 31 июля 2001 г. № 567;

– реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, утвержденном постановлением Правительства РФ от 18 января 2001 г. № 35.

3.8.5. Налоговая база при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи

Расчету налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи посвящена статья 157 Налогового кодекса РФ.

В частности, при осуществлении перевозок (за исключением пригородных перевозок в соответствии с абзацем третьим подпункта 7 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ) пассажиров, багажа, грузов, грузобагажа или почты железнодорожным, автомобильным, воздушным, морским или речным транспортом налоговая база определяется как стоимость перевозки (без включения в нее налога). При осуществлении воздушных перевозок пределы территории Российской Федерации определяются по начальному и конечному пунктам авиарейса.

Важным и сложным является вопрос, включается ли в налоговую базу стоимость перевозки импортируемых или экспортируемых товаров в части, относящейся к перевозке за пределами РФ, в соответствии с пунктом 1 статьи 157 Налогового кодекса РФ?

Согласно официальной позиции в налоговую базу необходимо включать стоимость перевозки только по территории России. И есть немало примеров решений арбитража, поддерживающих эту точку зрения.

При реализации проездных документов по льготным тарифам налоговая база исчисляется исходя из этих льготных тарифов.

Положения статьи 157 НК РФ применяются с учетом положений пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ и не распространяются на перевозки, указанные в подпункте 7 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ, а также на перевозки, предусмотренные международными договорами (соглашениями).

При возврате до начала поездки покупателям денег за неиспользованные проездные документы в подлежащую возврату сумму включается вся сумма налога. В случае возврата пассажирами проездных документов в пути следования в связи с прекращением поездки, в подлежащую возврату сумму включается сумма налога в размере, соответствующем расстоянию, которое осталось проследовать пассажирам. В этом случае при определении налоговой базы не учитываются суммы, фактически возвращенные пассажирам.

При реализации услуг международной связи не учитываются при определении налоговой базы суммы, полученные организациями связи от реализации указанных услуг иностранным покупателям.

В статье 157 Налогового кодекса РФ перечисляются особенности определения налоговой базы и особенности уплаты налога при осуществлении транспортных пере-

возок и реализации услуг международной связи. При этом в пункте 3 статьи 157 Налогового кодекса РФ указывается о применении ее положений с учетом того, что налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации:

1) товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 Налогового кодекса РФ;

2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, указанных выше;

3) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;

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

5) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;

6) драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации, банкам;

7) товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей;

8) припасов, вывезенных с территории Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов;

9) выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров, а также связанных с такой перевозкой или транспортировкой работ (услуг), в том числе работ (услуг) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке;

10) построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, согласно пункту 4 статьи 157 Налогового кодекса РФ положения данной статьи не распространяются на перевозки, предусмотренные международными договорами (соглашениями), а также на услуги по перевозке пассажиров:

1) городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного). В целях настоящей статьи к услугам по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования относятся услуги по перевозке пассажиров по единым условиям перевозок пассажиров по единым тарифам за проезд, установленным органами местного самоуправления, в том числе с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

2) морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том

числе маршрутного) в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке.

3.9. Налоговые агенты по НДС

3.9.1. Кто является налоговыми агентами

Согласно статье 161 Налогового кодекса РФ налоговыми агентами в части исчисления НДС признаются организации и предприниматели, которые:

1) приобретают на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах;

2) арендуют на территории России у органов государственной власти и управления и органов местного самоуправления федеральное имущество, имущество субъектов РФ и муниципальное имущество;

3) продают конфискованное имущество, бесхозные ценности, клады и скупленные ценности, а также ценности, перешедшие по праву наследования государству;

4) выступают посредниками с участием в расчетах при продаже товаров иностранных лиц, которые не состоят на учете в налоговых органах РФ;

5) реализуют суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов, если судно исключили из реестра в течение 10 лет с момента регистрации или же оно не зарегистрировано на нового собственника в течение 45 календарных дней после его продажи.

При этом налоговые агенты должны исчислять и уплачивать НДС независимо от того, исполняют они сами

обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой этого налога, или нет.

В соответствии с пунктом 4 статьи 173 Налогового кодекса РФ налоговые агенты обязаны исчислять и уплачивать НДС в бюджет в полном объеме за счет тех средств, которые подлежат перечислению налогоплательщику или другим лицам, указанным налогоплательщиком.

Чтобы исполнить эту обязанность, налоговый агент должен иметь возможность удержать налог. То есть для этого у налогового агента должны быть в наличии денежные средства налогоплательщика. Поэтому если налогоплательщик получил доход в натуральной форме и денежных средств в этом периоде ему не поступало, налоговый агент (в случаях, когда он обязан перечислять налог за налогоплательщика) не обязан удерживать налог с налогоплательщика. В этом случае налоговый агент должен сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика (подп. 2 п. 3 ст. 24 Налогового кодекса РФ). К такому выводу пришел Пленум Верховного Суда РФ и ВАС РФ в пункте 10 постановления от 11 июня 1999 г. № 41/9.

Добавим, что форма сообщения налогового агента о невозможности удержать сумму налога налоговым законодательством не утверждена. Поэтому сообщение оформляется в произвольной форме.

Расчет сумм НДС, подлежащих удержанию и перечислению в бюджет налоговыми агентами, определяется расчетным методом, при котором сумма НДС определяется как отношение налоговой ставки к налоговой базе, принимаемой за 100 и увеличенной на величину этой ставки, что прямо предусмотрено пунктом 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ.

Статьей 163 Налогового кодекса РФ установлен налоговый период для плательщиков НДС и лиц, испол-

няющих обязанности налоговых агентов. Для налоговых агентов с ежемесячными (в течение квартала) суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) менее 2 млн. руб. (без учета НДС) налоговый период – один квартал, для остальных налоговых агентов – один месяц.

Рассмотрим следующий вопрос. Должны ли исполнять обязанности налогового агента организации, применяющие УСН, ЕНВД, имеющие освобождение по ст. 145 НК РФ, при приобретении товаров, работ, услуг у иностранной организации (п. п. 1, 2 ст. 161 НК РФ)? В Налоговом кодексе (п. 2 ст. 161) прямо предусмотрено, что налоговые агенты иностранных лиц должны исполнять обязанности налогового агента независимо от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога, и иные обязанности, установленные гл. 21 НК РФ. Кроме того, согласно п. 5 ст. 346.11 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов. Эту позицию подтверждают сотрудники УФНС России по г. Москве (письмо УМНС России по г. Москве от 14.04.2003 № 24-11/20235).

Авторы также указывают, что организации, не являющиеся плательщиками НДС либо освобожденные от обязанностей плательщика НДС, в соответствии со ст. 145 НК РФ также не освобождены от обязанностей налоговых агентов.

Рассмотрим еще один интересный вопрос – реализация товаров иностранных лиц по посредническим договорам.

Российская организация также является налоговым агентом, если выступает посредником на основании договоров поручения (комиссии), а также агентских договоров с участием в расчетах при продаже товаров иност-

ранной компании. При этом местом реализации товаров, которые фирма продает, признается территория РФ.

Если иностранная организация – собственник товаров состоит на учете в налоговых органах РФ как налогоплательщик НДС, то обязанностей налогового агента у российского контрагента как у посредника не возникает. Поэтому, чтобы исключить споры с инспекторами, при заключении подобных сделок лучше запросить у иностранного лица представить копию свидетельства о постановке на налоговый учет в России.

При реализации товаров в качестве посредника можно заключать договоры с покупателями как от своего имени, так и от имени собственника товара (иностранной организации) (п. 1 ст. 1005, п. 1 ст. 971, п. 1 ст. 990 Гражданского кодекса РФ). Однако для целей налогообложения НДС российская компания в любом случае признается налоговым агентом. Конечно, при соблюдении всех перечисленных выше условий.

Согласно пункту 5 статьи 161 Налогового кодекса РФ налоговая база в данном случае равна стоимости продаваемых товаров с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них суммы налога. Другими словами, налоговая база будет равна договорной стоимости таких товаров с учетом акцизов и без учета НДС, предъявленного покупателю.

При удержании налога с выручки от реализации, которую организация должны заплатить иностранцу, применяется 18-процентная ставка НДС (п. 3 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

При продаже товаров иностранцев по посредническим договорам, которые предусматривают участие посредника в расчетах, организация должны заплатить сумму удержанного НДС не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 174 Налогового кодекса РФ). Принять к вычету НДС в данном случае нельзя.

Декларацию по НДС налоговый агент подает также не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 Налогового кодекса РФ). Как и в других случаях понадобится титульный лист и раздел 2 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента». Причем раздел 2 декларации заполняется отдельно по каждому иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика НДС.

3.9.2. Ответственность за неуплату НДС налоговыми агентами

Согласно пункту 2 статьи 24 Налогового кодекса РФ за неисполнение или ненадлежащее исполнение своих обязанностей налоговый агент несет ответственность.

Штраф в данном случае предусмотрен статьей 123 Налогового кодекса РФ. Если налоговый агент неправомерно не перечислит полностью или частично удержанную сумму налога, с него могут взыскать 20 процентов от неперечисленной суммы.

Правда, взыскать штраф можно только в том случае, если агент имел возможность удержать сумму НДС с налогоплательщика из выплаченных ему денежных средств. Если такая возможность была, то налоговый агент подвергнется санкциям вне зависимости от того, удержал он сумму налога или нет. Во всяком случае, к такому выводу пришел Пленум ВАС РФ в постановлении от 28 января 2001 г. № 5. Более того, штраф по статье 123 Налогового кодекса РФ не освобождает налогового агента от обязанности заплатить сумму налога и пени.

Также налоговый агент может быть привлечен к ответственности по статье 126 Налогового кодекса РФ за непредставление налоговикам документов и (или) иных

сведений, которые необходимы для налогового контроля. В частности, речь идет о налоговой декларации по НДС. Налоговые агенты обязаны заполнять титульный лист и раздел 2 декларации. А также сведения о невозможности удержать с налогоплательщика сумму НДС. Штраф за каждый непредставленный документ составляет 50 руб.

Привлечение налогового агента к ответственности по ст. 123 НК РФ

Можно ли привлечь налогового агента к ответственности по ст. 123 НК РФ, если налог не был удержан у налогоплательщика? Статья 123 НК РФ предусматривает ответственность налогового агента за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию.

По данному вопросу есть две точки зрения.

Официальной позиции нет.

Конституционный Суд РФ указал, что ответственность применяется независимо от того, была ли сумма налога удержана налоговым агентом. Есть примеры судебных решений, подтверждающих эту позицию.

В то же время авторы выделяют ситуацию, когда налоговый агент не имел возможности удержать налог. В такой ситуации привлечение к ответственности неправомерно. Есть примеры судебных решений, подтверждающих этот подход.

Позиция 1. Ответственность наступает, даже если налоговый агент не удержал налог

Конституционный Суд РФ в своем Определении от 02.10.2003 № 384-О указал, что ответственность применяется независимо от того, была или не была соответствующая сумма удержана налоговым агентом у налогоплательщика. В соответствии с п. 5 ст. 108 Налогового кодекса Российской Федерации привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового

правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени.

Высший Арбитражный Суд указал (*Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5*), что взыскание штрафа за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога налоговым агентом производится независимо от того, удержал ли налоговый агент соответствующую сумму у налогоплательщика.

Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.04.2006 № А19-3926/05-20-Ф02-734/06-С1 по делу № А19-3926/05-20, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.05.2006 № Ф04-2816/2006(22511-А27-31) по делу № А27-25986/2005-5.

Позиция 2. Ответственность не наступает, если агент не имел возможности удержать налог

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 17.11.2005 № А26-770/2005-28 сказано следующее. Доход получен финской фирмой в натуральной форме (лесоматериалы). В связи с этим у агента не было возможности удержать сумму налога. Нормами Налогового кодекса Российской Федерации не предусмотрена обязанность налогового агента уплачивать налог за счет собственных средств в случае его неудержания с доходов, выплаченных налогоплательщику. Доначисление обществу сумм НДС по данному эпизоду, начисление пеней и привлечение к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 123 НК РФ, неправомерно.

Другой документ – Постановление ФАС Центрального округа от 27.05.2004 № А64-4165/03-11 – содержит такие выводы. Анализ ст. 123 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что ответственность за неперечисление (неполное перечисление) налоговым агентом сумм налога наступает в том случае, если агент имел возможность удержать соответствующую сумму налога

у налогоплательщика из выплачиваемых ему денежных средств.

Привлечение налогового агента к ответственности по ст. 122 НК РФ

Есть примеры судебных решений, в которых указывается, что к ответственности по ст. 122 НК РФ могут быть привлечены только налогоплательщики, но не налоговые агенты.

Например, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.01.2006 № А33-5201/05-Ф02-6530/05-С1 суд указал, что к ответственности за неуплату (неполную уплату) налога по ст. 122 НК РФ могут быть привлечены только налогоплательщики, но не налоговые агенты (в случае неисполнения агентами своих обязанностей).

Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 31.05.2005 № А33-30358/04-СЗ-Ф02-2359/05-С1, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.05.2005 № А33-30357/04-СЗ-Ф02-2286/05-С1.

Взыскание с налогового агента неудержанной суммы налога и пени

Согласно ст. 161 НК РФ налоговый агент должен удержать сумму налога у налогоплательщика и перечислить ее в бюджет. О том, правомерно ли взыскивать с налогового агента указанную сумму налога и начислять пени, в НК РФ прямо не сказано.

По данному вопросу есть три точки зрения. Мы рассмотрим их ниже. Однако официальной позиции нет. Есть судебные решения, в которых признается законность взыскания с агента налога и пеней, если он не удержал сумму налога. Этой же точки зрения придерживается сотрудник налогового органа в авторской консультации.

В то же время есть примеры судебных решений, в которых говорится о том, что взыскивать сумму налога и пени в этой ситуации неправомерно.

Кроме того, есть судебное решение, согласно которому с налогового агента, не удержавшего и не исчислившего налог, могут быть взысканы только пени. Неудержанный налог взыскать нельзя.

Позиция 1. С агента можно взыскать налог и пени, даже если он не удержал налог у плательщика

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 04.10.2004 № А21-918/04-С1 суд указал, что предприниматель не удержал НДС из арендной платы, перечисленной арендодателю, поэтому НДС ему доначислен был правомерно. Доводы относительно того, что взыскание налога за счет собственных денежных средств налогового агента противоречит налоговому законодательству, в данном случае не могут быть приняты во внимание, поскольку налог должен был быть уплачен в бюджет из средств арендатора дополнительно к арендной плате, перечисляемой арендодателю. В составе арендной платы налог арендодателю не перечислялся, в связи с чем арендатор в данном случае не может являться налогоплательщиком.

Позиция 2. Если налог не исчислялся и не удерживался агентом, доначисление ему налога и начисление пеней неправомерно

В Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 05.10.2004 № А10-913/04-20-Ф02-4052/04-С1 суд отметил, что если налоговый агент не исчислил и не удержал налог, то нет оснований для его взыскания за счет денежных средств агента.

В другом документе – Постановлении ФАС Уральского округа от 16.11.2005 № Ф09-5197/05-С2 – суд указал следующее. Несмотря на неисполнение агентом обязанности по перечислению налога в бюджет, отсутствуют основания для привлечения агента к ответственно-

сти и взыскания налога и пеней. Предприниматель указанные обязанности не исполнял, поскольку НДС в составе арендных платежей поступал арендодателю. Учитывая, что уплата налога осуществляется исключительно за счет средств (имущества) налогоплательщика, не удержанный налоговым агентом НДС с сумм, выплачиваемых арендодателю, не может быть взыскан с налогового агента.

Позиция 3. Если агент не удержал налог у налогоплательщика, с него можно взыскать только пени

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 23.07.2007 по делу № А05-11777/2006-36 суд пришел к выводу, что нормами НК РФ не предусмотрена возможность взыскания с налогового агента сумм неудержанного налога. При этом суд со ссылкой на Постановление ВАС РФ от 26.09.2006 № 4047/06 указал, что с налогового агента могут быть взысканы пени за несвоевременную уплату неудержанного налога.

3.9.3. Зачет НДС

Здесь существует один весьма интересный вопрос. Правомерно ли проведение зачета сумм налога, подлежащего уплате, лицом в качестве налогового агента и переплаты, имеющейся у этого лица, при исполнении обычных обязанностей налогоплательщика (либо сумм, подлежащих возмещению)? При чем Налоговый кодекс РФ не содержит разъяснений по данному вопросу.

По данному вопросу есть две точки зрения.

Официальная позиция, выраженная в Письме УМНС России по г. Москве от 25.10.2002 № 24-11/50951, заключается в том, что проведение подобного зачета не допускается. В Письме указано, что произвести зачет из переплаты по налогам, уплаченным предприятием – на-

логовым агентом как налогоплательщиком в уплату платежей налогоплательщика – иностранного лица, не состоящего на учете в налоговых органах Российской Федерации, не представляется возможным. Есть примеры судебных решений и авторских консультаций, подтверждающих такой подход (Постановление ФАС Московского округа от 28.03.2005 № КА-А40/2009-05, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.01.2006 № А56-17761/2005).

В то же время есть судебные решения, в которых говорится о допустимости такого зачета (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 26.04.2007 № Ф08-2139/2007-897А по делу № А32-22075/2006-4/286, Постановление ФАС Уральского округа от 21.12.2006 № Ф09-11250/06-С2 по делу № А07-18991/06, Постановление ФАС Уральского округа от 29.08.2006 № Ф09-7533/06-С2 по делу № А07-6143/06). В них судьи указывают, что правила ст. 78 НК РФ, регулирующие порядок проведения зачета излишне уплаченного налога, распространяются в том числе и на налоговых агентов.

3.10. Налоговый период

С 2008 года все налогоплательщики и налоговые агенты должны отчитываться по НДС раз в квартал. Соответствующие поправки были внесены в статью 163 Налогового кодекса РФ Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ.

3.11. Налоговые ставки

3.11.1. Ставка 0 процентов

Согласно пункту 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ по ставке 0 процентов облагается реализация:

- экспортируемых товаров;
- работ и услуг по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых и импортируемых товаров;
- работ и услуг, непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;
- услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;
- работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;
- драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку РФ, банкам;
- товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными

ми к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей. Правда, ставка 0 процентов применяется только в том случае, если аналогичный порядок действует на территории иностранного государства в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств РФ, дипломатического и административно-технического персонала этих представительств (включая проживающих вместе с ними членов их семей), либо если такая норма предусмотрена в международном договоре Российской Федерации.

Перечень иностранных государств, в отношении представительств которых применяется ставка 0 процентов, приведен в письме МНС России от 1 апреля 2003 г. № РД-6-23/382;

– припасов, вывезенных с территории РФ в таможенном режиме перемещения припасов. В целях настоящей статьи припасами признаются топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река-море) плавания;

– выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории РФ товаров и вывозу с таможенной территории РФ продуктов переработки на таможенной территории РФ. А также связанных с такой перевозкой или транспортировкой работ (услуг), в том числе работ (услуг) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке;

– построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов.

Добавим, что ставка 0 процентов при реализации товаров (работ, услуг), которые перечислены в пункте 1

статьи 164 Налогового кодекса РФ, устанавливается при условии предоставления налоговым инспекторам подтверждающих документов. Их перечень приведен в статье 165 Налогового кодекса РФ.

Подтверждающие документы должны быть представлены в налоговую инспекцию вместе с разд. 5 налоговой декларации по НДС, утвержденной приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. № 136н. Такова норма пункта 10 статьи 165 Налогового кодекса РФ.

Рассмотрим теперь подробнее наиболее часто встречающиеся вопросы.

Является ли налоговая ставка 0 процентов льготой

Официальная позиция заключается в том, что налогоплательщик не вправе отказаться от применения ставки НДС 0 процентов (Письмо ФНС России от 13.01.2006 № ММ-6-03/18@ «О возмещении налога на добавленную стоимость, уплаченного при приобретении услуг по транспортировке экспортируемого товара»). Этот вывод подтверждают решения ВАС РФ (Решение ВАС РФ от 09.06.2006 № 4364/06 «Об оставлении без удовлетворения заявления о признании недействующими положений абзаца тринадцатого Письма Федеральной налоговой службы от 13.01.2006 № ММ-6-03/18@») и Определение Конституционного Суда РФ (Определение Конституционного Суда РФ от 15.05.2007 № 372-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Акционерная компания трубопроводного транспорта нефтепродуктов «Транснефтепродукт» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 164 НК РФ»), в которых указано, что налогоплательщик не вправе самостоятельно выбирать, по какой ставке платить налог. А это косвенно подтверждает, что ставка НДС 0 процентов не является льготой, так как от льготы налогоплательщик вправе отказаться (ст. 56 НК РФ). Есть приме-

ры судебных решений, содержащих такую же позицию (Постановление ФАС Поволжского округа от 22.03.2007 по делу № А12-14009/06-С36, Постановление ФАС Поволжского округа от 27.02.2007 по делу № А12-12410/06).

В то же время Конституционный Суд РФ, рассматривая правило п. 1 ст. 164 НК РФ, пришел к выводу, что ставка НДС 0 процентов представляет собой разновидность налоговой льготы (Определение Конституционного Суда РФ от 19.01.2005 № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Оренсал» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации»). Есть примеры судебных решений, где суд прямо указывает на право налогоплательщика отказаться от применения льготы в виде ставки 0 процентов (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.02.2006 № А66-8175/2005, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.02.2006 № А66-8173/2005).

Применяется ли ставка 0 процентов при передаче имущественных прав

Судебная практика исходит из того, что реализация имущественных прав не может облагаться НДС по ставке 0 процентов, так как эта ставка предусмотрена только для реализации товаров, работ или услуг (*Постановление Президиума ВАС РФ от 16.11.2004 № 6579/04*, Постановление ФАС Уральского округа от 09.02.2006, 08.02.2006 № Ф09-189/06-С2, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 31.03.2003 № А56-7970/02).

Зависит ли применение ставки 0 процентов от таможенного режима, в котором ввозятся (вывозятся) товары

Официальная позиция заключается в том, что услуги по переработке товаров, помещенных под таможен-

ный режим переработки на таможенной территории, облагаются НДС по ставке в размере 0 процентов.

В письме от 07.06.2007 № 03-07-08/147 финансовое ведомство разъясняет: если российская организация, зарегистрированная на территории РФ, оказывает иностранной организации услуги по организации и сопровождению перевозок, перевозке и сопровождению грузов, ставка НДС 0 процентов применяется в случае перемещения грузов между пунктами, один из которых расположен на территории Российской Федерации, а другой – за ее пределами. При этом таможенный режим, под который помещены товары, и цели вывоза (ввоза) этих товаров значения не имеют. В другом документе – Письме Минфина России от 23.04.2007 № 03-07-08/90 – говорится, что услуги по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории, облагаются налогом на добавленную стоимость по ставке в размере 0 процентов на основании вышеуказанной нормы подп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ, если в налоговые органы будут представлены соответствующие документы.

Судебная практика и авторы поддерживают указанную позицию (Постановление ФАС Московского округа от 23.04.2007, 28.04.2007 № КА-А40/2984-07 по делу № А40-49886/06-115-285, Постановление ФАС Уральского округа от 22.05.2007 № Ф09-3759/07-С2 по делу № А76-31451/06). Кроме того, есть судебные решения, согласно которым для применения ставки НДС 0 процентов важно, чтобы услуга (работа) была связана с экспортируемым или импортируемым товаром. При этом таможенный режим, под который в данный момент помещен товар, значения не имеет. Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30.01.2007 № 14219/06 по делу № А52-246/2005/2 суд указал, что подп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ содержит прямое указание на обложение НДС по налоговой ставке 0 процентов работ

(услуг) по переработке товаров, помещенных под таможенные режимы переработки товаров на таможенной территории и под таможенным контролем. Учитывая положения ст. 151 и подп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ, можно сделать вывод, что работы (услуги) по переработке товаров при вывозе с территории РФ продуктов переработки облагаются по налоговой ставке 0 процентов. Если налоговый орган не сомневается в реальности осуществления хозяйственных операций, то соответственно он не оспаривает ни факт реализации товаров иностранному лицу, ни факт получения оплаты за поставленный товар. То есть, если товары (продукты переработки) фактически были вывезены с таможенной территории РФ, налогоплательщику не может быть отказано в подтверждении обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов по НДС лишь на том основании, что вывоз осуществлялся не в таможенном режиме экспорта, а в таможенном режиме переработки на таможенной территории. Аналогичные выводы содержат: Постановление Президиума ВАС РФ от 05.06.2007 № 877/07 по делу № А40-81805/05-151-259, Постановление Президиума ВАС РФ от 30.01.2007 № 12141/06 по делу № А52-53/2006/2, Постановление Президиума ВАС РФ от 30.01.2007 № 11393/06 по делу № А52-6447/2005/2, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.03.2007 по делу № А52-1635/2006/2.

Противоположная позиция заключается в том, что право на применение ставки НДС 0 процентов появляется только при транспортировке товаров, помещенных под определенные таможенные режимы. В частности, не применяется ставка 0 процентов при транспортировке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории РФ. Ранее данной точки зрения придерживался Минфин России (Письмо Минфина России от 10.11.2004 № 03-04-08/116). Есть судебные решения и авторские консультации, под-

тверждающие, что ставка НДС 0 процентов действует только в отношении услуг, связанных с товарами, которые помещены под таможенный режим экспорта или выпуска в свободное обращение (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 06.04.2006, 30.03.2006 № Ф03-А59/06-2/657 по делу № А59-2121/05-С13, Постановление ФАС Московского округа от 17.03.2003 № КА-А40/1275-03).

Применяется ли право на 0 процентов при частичном поступлении выручки по экспортному контракту

Официальная позиция заключается в том, что в случае поступления выручки не в полном объеме от иностранного лица по экспортному контракту налогоплательщик имеет право на применение налоговой ставки 0 процентов, а также налоговых вычетов в пределах суммы фактически поступившей от иностранного лица выручки. В Письме ФНС России от 07.07.2006 № ШТ-6-03/688@ «О разъяснениях по применению налога на добавленную стоимость в отношении операций, облагаемых по ставке 0 процентов» (вместе с Разъяснениями по отдельным вопросам, связанным с применением законодательства по налогу на добавленную стоимость при осуществлении операций, предусмотренных пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации) разъясняется, что в случае поступления выручки не в полном объеме от иностранного лица за выполненные (оказанные) налогоплательщиком работы (услуги) налогоплательщик имеет право на применение налоговой ставки 0 процентов, а также налоговых вычетов в пределах суммы фактически поступившей от иностранного лица выручки, при наличии всех документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. Данная позиция подтверждается примерами судебных решений (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.06.2007 по делу

№ А56-48967/2006, Постановление ФАС Уральского округа от 18.12.2006 № Ф09-11101/06-С2 по делу № А76-7198/06, Постановление ФАС Московского округа от 14.03.2006 № КА-А40/1413-06 по делу № А40-45159/05-141-355).

3.11.2. Ставка 10 процентов

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

Продовольственные товары. Общий перечень такой продукции приведен в пункте 2 статьи 164 Налогового кодекса РФ. Конкретный же список определен в постановлении Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. № 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. № 301). Для продукции, ввозимой на таможенную территорию России, – из Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Российской Федерации, утвержденной постановлением Правительства РФ от 30 ноября 2001 г. № 830.

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

В Постановлении РФ приведены коды из Общероссийского классификатора продукции ОК 005-93. Однако далеко не во всех случаях понятно, как определить, к какому именно коду относится реализуемая продукция. Налоговики часто решают этот вопрос на основании надписей на упаковке. Так, инспекторы полагают, что соки и нектары нельзя отнести к товарам для детей,

если на упаковке стоит «рекомендуется детям с 3-х лет». Дескать, нужно, чтобы там значилось «продукт детского питания». Судьи считают иначе: руководство надо сертификатами. А согласно Общероссийскому классификатору продукции в сертификате сокам и нектарам присвоен код 91 6363 «Соки детского питания» (пример, постановление ФАС Северо-Западного округа от 21 июля 2004 г. № А56-34565/03).

Товары для детей. В статье 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 прочая продукция.

Конкретный перечень товаров, указанных в подпункте 2 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса РФ утвержден постановлением Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. № 908.

Периодика и книги. Газеты и журналы, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера, а также книги, связанные с об-

разованием, 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. № 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% не распространяется на следующие товары:

- лекарственное сырье, вещества, не относящиеся к лекарственным субстанциям;
- средства энтерального питания (за исключением тех, которые в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 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 процентов на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 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 подпунктом 1 пункта 2 статьи 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.

Об этом сказано в пункте 39.5.8 Методических рекомендаций по НДС. И хотя сами методички уже отменены (приказ ФНС России от 12 декабря 2005 г. № САЭ-3-03/665@), очевидно, что налоговики будут их придерживаться и в последующем.

На посреднические услуги, связанные с реализацией товаров, облагаемых налогом по ставке 10 процентов, распространяется налоговая ставка 18 процентов.

Применяется ли ставка НДС 10 процентов в отношении агентского вознаграждения, если агент реализует товары, облагаемые НДС по ставке 10 процентов

Официальная позиция заключается в том, что посреднические услуги облагаются по ставке 18 процентов независимо от того, по какой ставке облагаются товары, приобретаемые или реализуемые посредником в рамках посреднического договора. Такого же подхода придерживаются и авторы. В Письме Минфина России от 21.03.2006 № 03-04-07/04 финансовое ведомство разъясняет, что услуги, оказываемые на основе агентских договоров, подлежат обложению НДС по ставке в размере 18 процентов независимо от того, по какой ставке налога облагаются товары, приобретаемые агентом в рамках агентского договора.

3.11.3. Ставка 18 процентов

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

Пунктом 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ применяются расчетные ставки. Расчетные ставки – это процентное отношение основной налоговой ставки (10% или 18%) к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (10% или 18%). Применяются они в строго оговоренных случаях, когда:

- получены денежные средства, связанные с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных статьей 162 Налогового кодекса РФ;
- перечислен аванс в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав;
- налог удерживается налоговыми агентами;

- реализуется имущество, приобретенное на стороне и учитываемое с налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 154 Налогового кодекса РФ;
- продается сельскохозяйственная продукция и продукты ее переработки в соответствии с пунктом 4 статьи 154 Налогового кодекса РФ;
- передаются имущественные права в соответствии с пунктами 2–4 статьи 155 Налогового кодекса РФ.

3.12. Восстановление НДС

Пункт 3 статьи 170 Налогового кодекса РФ гласит, что суммы НДС, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению в следующих случаях.

3.12.1. Передача имущества 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.

При этом по основным средствам и нематериальным активам восстанавливать следует суммы налога в размере, пропорциональном их остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Восстановленный НДС вправе принять к вычету принимающая организация. Сумма восстановленного налога указывается в документах, которыми оформляется передача указанных имущества, нематериальных активов и имущественных прав.

Добавим, что в случаях, установленных пунктом 3 статьи 170 Налогового кодекса РФ (то есть, в том числе и при передаче в уставный капитал), передающая сторона должна зарегистрировать в книге продаж тот счет-фактуру, на основании которого НДС ранее был принят к вычету. Счет-фактура регистрируется на сумму восстановленного НДС (п. 16 Правил). При этом вносить изменения в книгу покупок не нужно (письмо Минфина России от 16 ноября 2006 г. № 03-04-09/22).

Однако получающая сторона 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 (п. п. 5, 8 Правил).

3.12.2. Использование товаров (работ, услуг) в операциях, которые не облагаются НДС

При использовании товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав в операциях, которые не облагаются НДС, налог также подлежит восстановлению.

Исключение составляет только передача имущества и имущественных прав правопреемникам при реорганизации юридических лиц. Восстановить надо ту сумму НДС, которая ранее была принята к вычету. Однако в отношении основных средств и нематериальных активов восстанавливается налог, пропорциональный их остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Восстановленный НДС учитывается в составе прочих расходов, которые уменьшают доход при расчете налога на прибыль. Налог восстанавливают в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги) и имуществ-

венные права были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, не облагаемых НДС.

3.12.3. Когда НДС можно не восстанавливать

Добавим, что восстанавливать НДС нужно только в оговоренных законом случаях. То есть, если обязанность по внесению в бюджет ранее принятых к зачету сумм НДС не предусмотрена Налоговым кодексом, чиновники не вправе этого требовать. Во всяком случае, к такому выводу пришел ВАС РФ в решении от 23 октября 2006 г. № 10652/06.

Таким образом, получение вычетов по НДС, как мы уже отмечали, не поставлено в зависимость от самого факта реализации, а зависит от намерения налогоплательщика использовать приобретенные товары либо результаты работ (услуг) в деятельности, облагаемой НДС.

К примеру, если налогоплательщик занимается одним видом деятельности – производством и реализацией какого-либо продукта и его реализация облагается НДС, то очевидно, что сырье, приобретенное для производства этого продукта, приобретено для операций, облагаемых НДС, и в случае утраты этого продукта данная организация не обязана восстанавливать НДС по сырью.

3.12.4. Раздельный учет

Пункт 4 статьи 149 определяет: если организация одновременно осуществляет операции как подлежащие налогообложению, так и те, которые льготируются, она обязана вести раздельный учет. В том числе и «входного» НДС по товарам, работам, услугам, которые исполь-

зуются в облагаемых и не облагаемых налогом операциях (п. 4 ст. 170 Налогового кодекса РФ).

Добавим, что конкретный порядок ведения раздельного учета налоговым законодательством не установлен. Поэтому организация вправе сама разработать принципы ведения такого учета и закрепить их в своей учетной политике.

Распределять нужно «входной» НДС только в том случае, если приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права одновременно используются в деятельности как облагаемой, так и не облагаемой НДС. И еще: когда невозможно однозначно определить, какая часть приобретенных товаров (работ, услуг) будет использована в деятельности, облагаемой НДС, а какая – в деятельности, не облагаемой этим налогом. Следовательно, нельзя рассчитать, в каком размере «входной» НДС может быть предъявлен к вычету, а в каком – учтен в стоимости товаров (работ, услуг).

В этом случае Налоговый кодекс предписывает определять пропорцию исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период. Исходя из этой пропорции часть «входного» налога принимается к вычету, а часть учитывается в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг).

Обратите внимание: чиновники настаивают, что, рассчитывая пропорцию, стоимость товаров нужно брать без учета НДС. В частности, такое мнение было высказано в письме МНС России от 13 мая 2004 г. № 03-1-08/1191/15@. Однако арбитражные суды с таким подходом не согласны. В качестве примера можно привести постановления ФАС Московского округа от 15 июля 2003 г. № КА-А40/4710-03, ФАС Западно-Сибирского округа от 13 января 2005 г. по делу

№ Ф04-9499/2004(7826-А70-18), от 2 августа 2004 г.
№ Ф04-5288/2004(А45-3291-25).

Заметим, что при отсутствии раздельного учета сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц – если речь идет о предпринимателях), не включается. Сумма «входного» НДС списывается за счет собственных средств (абз. 8 п. 4 ст. 170 Налогового кодекса РФ).

Впрочем, раздельный «входной» НДС можно не вести в те налоговые периоды, в которых доля совокупных производственных расходов на операции, не облагаемые НДС, меньше или равна 5 процентам от общей величины совокупных расходов на производство.

Но учтите, что, решая вопрос о необходимости ведения вами раздельного учета, такие показатели как стоимость отгруженных товаров (работ, услуг) или объемы выручки от не облагаемой НДС деятельности не принимаются во внимание. В данном случае следует учитывать объем ваших затрат на осуществление не облагаемых НДС операций.

Следовательно, даже если доля выручки от не облагаемых НДС операций составляет меньше 3 процентов от общей выручки, но при этом расходы на осуществление этих операций превышают 5 процентов, вы не можете быть освобождены от ведения раздельного учета.

3.13. Налоговые вычеты

Налоговые вычеты – это уменьшение НДС, начисленного к уплате в бюджет, на величину «входного» налога.

Чтобы принять НДС, предъявленный поставщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, к вычету нужно выполнить три условия:

www.rosbuh.ru www.rosbuh.ru www.rosbuh.ru

1. Товары (работы, услуги), имущественные права приобретены для операций, облагаемых НДС.

2. Товары (работы, услуги), имущественные права оприходованы (приняты к учету).

3. Есть правильно оформленный счет-фактура поставщика.

Если все эти условия выполнены, то организация или предприниматель вправе принять НДС к вычету. Проще говоря, уменьшить на его сумму налог с реализации.

Добавим, что до недавнего момента, прежде чем принять НДС к вычету, его нужно было заплатить в бюджет.

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.

В этом случае покупателю необходимо регистрировать полученные счета-фактуры в книге покупок по мере принятия на учет приобретаемых товаров

(работ, услуг) после фактической оплаты сумм НДС продавцу.

Добавим, что законодательство о налогах и сборах не ставит в зависимость применение налоговых вычетов от наличия или отсутствия реализации товаров (работ, услуг) в этом налоговом периоде. К такому выводу не раз приходили и суды. В качестве примера можно привести постановление ФАС Волго-Вятского округа от 5 декабря 2006 г. № А79-6345/2006.

3.13.1. Вычет НДС по основным средствам

НДС по основным средствам принимается к вычету в общем порядке. Напомним: раньше с вычетом были проблемы, если основное средство оплачивалось в рассрочку. Налоговики настаивали, что фирма вправе была принять к вычету «входной» НДС только после полной оплаты имущества. Теперь такой проблемы нет. Ведь налог можно принять к вычету, не перечисляя поставщикам.

3.13.2. Бартер, взаимозачет, расчет ценными бумагами

Согласно пункту 4 статьи 168 Налогового кодекса при товарообмене, взаимозачете и расчетах ценными бумагами покупатель товаров, работ, услуг или имущественных прав обязан заплатить предъявленную ему сумму НДС, перечислив ее платежным поручением с расчетного счета.

Казалось бы все ясно. Но тут есть несколько «но».

Первое. В налоговом законодательстве под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (кроме имущественных прав), относящиеся к имуществу

в соответствии с Гражданским кодексом РФ. Так сказано в статье 38 Налогового кодекса РФ.

Гражданское законодательство причисляет к имуществу и денежные средства. Конечно, пункт 2 статьи 172 Налогового кодекса РФ традиционно применяется в случае товарообменных (бартерных) сделок и при зачете взаимных требований. Но все же существует опасность того, что налоговые органы распространяют требование пункта 2 статьи 172 и на те случаи, когда за покупки будут рассчитываться деньгами, и будут по-прежнему требовать для вычета уплаты НДС поставщикам и подрядчикам. Однако, справедливости ради, отметим, что опасность такого прочтения пункта 2 статьи 172 Налогового кодекса РФ невелика.

Второе. Непонятно, какую сумму принимать к вычету. Казалось бы, ответ очевиден: ту сумму НДС, которая перечислена поставщику. Противоречие вносит пункт 2 статьи 172 Налогового кодекса РФ. Там сказано буквально следующее: «При использовании налогоплательщиком собственного имущества (в том числе векселя третьего лица) в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) вычетам подлежат суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком, которые исчисляются исходя из балансовой стоимости указанного имущества... переданного в счет их оплаты». Получается, что к зачету можно лишь взять ту сумму НДС, что соответствует балансовой стоимости переданных контрагенту товаров (работ, услуг). В своих устных разъяснениях чиновники Минфина России спешат успокоить: вычет должен равняться сумме НДС, перечисленной поставщику.

Добавим, что законодатели не определили срока для перечисления НДС деньгами при неденежных расчетах и не установили ответственности за его неперечисление. Однако понятно, что пока деньги не будут перечислены, инспекторы права на вычет не признают.

Ведь в пункте 2 статьи 172 Налогового кодекса РФ четко сказано, что к вычету принимается фактически уплаченный налог.

Третье. Когда мы говорим о бартере, следует помнить, что пункт 4 статьи 168 Налогового кодекса РФ распространяется только на товарообмен. Если же товары меняют на работы либо на услуги или имущественные права, то возникает вопрос: нужно ли в этом случае платить НДС «живыми» деньгами? Ответа на этот вопрос Кодекс не дает. Налоговики уверены: перечислять налог надо при любом бартере. Однако приобретение в обмен на товар, скажем, услуг вряд ли можно назвать товарообменом. И уж тем более нет никаких оснований требовать перечислять поставщику отдельной платежкой сумму НДС, когда в обмене товар вообще не участвует. Например, при обмене работами, работ на услуги или услуг на имущественные права.

Теперь несколько слов о взаимозачете. По идее, при взаимозачете такое условие как перечисление налога поставщику на вычет влиять вообще не должно. Дело в том, что, проводя взаимозачеты, компании, по сути, обмениваются вовсе не имуществом, а имущественными правами. Поэтому принять к вычету НДС в данном случае можно в общем порядке: сразу после того, как покупка оприходована, от поставщика получен счет-фактура, а сами товары (работы, услуги) используются в деятельности, облагаемой НДС. Более того, отгружая товар, организация может даже не подозревать о том, что в будущем будет проводить по этой операции зачет. А значит, нет и оснований откладывать вычет до того момента, как налог будет заплачен деньгами.

Однако чиновники придерживаются иной позиции. Они считают, что положения пункта 2 статьи 172 Налогового кодекса РФ применимы и для взаимозачетов. То есть НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), задолженность за которые погашена путем заче-

та, можно принять к вычету не раньше, чем налог будет фактически оплачен поставщику деньгами с расчетного счета.

Подтверждает это и форма декларации по НДС. Она утверждена приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. № 136н. Если посмотреть на расшифровки строки 240 раздела 3, то мы увидим, что взаимозачеты поименованы среди операций, вычет по которым возможен только после уплаты налога. Бланк уже зарегистрирован в Минюсте 30 ноября 2006 г. № 8544. И чиновники главного финансового ведомства в один голос утверждают, что раз эта форма прошла регистрацию, то, значит, она соответствует действующему налоговому законодательству. Что ж, если вы не хотите спорить с чиновниками, то нужно следовать их разъяснениям.

Правда, тут есть одна проблема. Организация не всегда знает наперед, как контрагент будет с ней рассчитываться: деньгами или при помощи зачета. То есть к моменту проведения зачета или передачи поставщику в оплату его товаров векселя НДС по ним давно уже будет принят к вычету. Поэтому налоговики, скорее всего, потребуют восстановить НДС и принять его к вычету только в том периоде, в котором сумма налога будет перечислена поставщику отдельным платежным поручением. Однако случаи, когда организация обязана восстанавливать НДС, четко оговорены в пункте 3 статьи 170 и пункте 6 статьи 171 Налогового кодекса. Более того, перечень таких случаев исчерпывающий. Правоту такого подхода подтвердил ВАС РФ в решении от 23 октября 2006 г. № 10652/06.

И еще: если следовать разъяснениям чиновников, то в периоде оприходования покупки у организации возникнет недоимка по НДС. Ее придется погасить – заплатить в бюджет. Штрафов и пеней, возможно, удастся избежать. Ведь согласно пункту 2 статьи 109 Налогового кодекса РФ вины налогоплательщика в данном

случае нет: организация не могла ведь предвидеть, что контрагенты расплатятся за товар не деньгами, а векселем или путем зачета. Однако и тут чиновники не правы: никакой недоплаты за период, в котором фирма оприходовала покупку и заявила «входной» НДС по ней к вычету, по сути, не было. На тот момент вычет был правомерным.

Значит, лучше отстаивать свои интересы. То есть при заполнении декларации посоветовать следующее: НДС по покупке покажите в общей сумме налоговых вычетов – по строке 220. И даже если потом задолженность за товары (работы, услуги) будет погашена путем зачета, декларацию можно не переделывать.

3.13.3. Импорт товаров

Отметим, что НДС по импортным товарам, как и прежде, можно принять к вычету лишь после того, как он будет уплачен.

3.13.4. Вычет НДС при покупке товаров (работ, услуг) за наличный расчет у розничных продавцов

Нередко организациям и индивидуальным предпринимателям приходится покупать товары (работы, услуги) через сотрудников за наличные в розничной сети. Возникает вопрос, могут ли в этом случае они получить вычет НДС. Дело в том, что согласно пункту 7 статьи 168 Налогового кодекса РФ при реализации товаров (работ, услуг) за наличный расчет организациями розничной торговли непосредственно населению счет-фактура может не выставляться. Вместо него покупателям выдаются кассовые чеки или иные документы установ-

ленной формы. Возникает вопрос: можно ли предъявить к вычету НДС без счета-фактуры?

Чиновники в один голос утверждают, что в данном случае ни о каком вычете говорить не приходится (письмо МНС России от 13 мая 2004 г. № 03-1-08/1191/15@). Согласно с чиновниками и некоторые суды. В качестве примера можно привести постановление ФАС Северо-Западного округа от 24 января 2005 г. № А66-7929/2004.

Другие судьи считают, что в описанной ситуации для вычета НДС можно обойтись и без счета-фактуры. Скажем, судьи ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 6 сентября 2005 г. № А19-19681/03-40-41-Ф02-4064/05-С1 указали, что при покупке товаров за наличный расчет для применения вычетов представление счета-фактуры не является обязательным условием.

ФАС Уральского округа в постановлении от 31 октября 2006 г. № Ф09-9756/06-С2 по делу № А60-10109/06 пришел к выводу, что суммы НДС по командировочным расходам, предъявляемые к вычету, могут подтверждаться не только счетами-фактурами, но и иными документами, а выделение в них отдельной строкой НДС не является обязательным. Согласно с коллегами и представители ФАС Московского округа от 11 марта 2004 г., 18 марта 2004 г. № КА-А40/1554-04. Суд пришел к выводу о правомерности применения вычета без счета-фактуры, если товары (работы, услуги) приобретались командированным работником, действующим в качестве физического лица, который не является индивидуальным предпринимателем. Как указал суд, в такой ситуации счет-фактура в силу положений пункта 7 статьи 168 Налогового кодекса РФ не оформляется, и требовать его представления в подтверждение вычета неправомерно.

В другом деле представители Фемиды признали, что кассовый чек при реализации товара, выполнении ра-

бот, оказании услуг за наличный расчет заменяет счет-фактуру и расчетные документы. То есть счет-фактура в случае приобретения товаров (работ, услуг) в розницу за наличный расчет для подтверждения вычета не нужен (постановление ФАС Московского округа от 7 ноября 2005 г., 31 октября 2005 г. № КА-А41/10594-05).

Аналогичные выводы содержат постановления ФАС Московского округа от 16 июня 2005 г., 14 июня 2005 г. № КА-А41/5111-05, ФАС Уральского округа от 31 октября 2006 г. № Ф09-9756/06-С2 по делу № А60-10109/06.

3.13.5. Возмещение НДС

Если сумма налоговых вычетов превышает сумму НДС к начислению, то налог подлежит возмещению. Такая ситуация может возникнуть, скажем, когда фирмы реализуют продукцию по ставке 0 или 10 процентов, а покупают у поставщиков материалы (работы, услуги) для ее производства по 18 процентов.

Возмещение налога может быть произведено одним из двух способов: путем зачета или возврата в порядке, установленном статьей 176 Налогового кодекса РФ. Статья 176 Налогового кодекса гласит, что после того, как организация подала в налоговую инспекцию декларацию, в которой заявило возмещение НДС, проводится камеральная проверка.

Причем в данном случае надо руководствоваться статьей 88 Налогового кодекса РФ. То есть действует тут общий порядок: камеральная проверка декларации не может превышать трех месяцев, считая со дня подачи ее налогоплательщиком. Напомним, что согласно пункту 5 статьи 174 Налогового кодекса РФ организация обязана подать декларацию не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом, в котором был уплачен налог, заявленный к возмещению.

По окончании проверки в течение семи дней налоговики обязаны принять решение о возмещении НДС – если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

Если налоговики в ходе проверки придут к выводу, что фирма совершила налоговое правонарушение, то они составляют Акт проверки в порядке, предусмотренном статьей 100 Налогового кодекса РФ. Эта норма появилась и в статье 88 Налогового кодекса РФ. А здесь законодатели ее просто продублировали.

Акт и другие материалы камеральной проверки, а также предоставленные по нему возражения рассматривает руководитель налоговой инспекции, которая проводила проверку. Заметьте, в новой редакции статьи 176 прямо указано, что решение выносится по правилам статьи 101 Налогового кодекса РФ. Сколько же дней отводится на это? Десять. Отсчет начинается с того момента, как истекнут две недели, в течение которых налогоплательщик может подать в налоговую инспекцию свои возражения.

В этот срок руководитель инспекции выносит решение о привлечении к ответственности за нарушение налогового правонарушения или в отказе в привлечении к ответственности. Одновременно принимают решение и о возмещении НДС (полностью или частично) или решение об отказе в возмещении.

Такова четкая процедура, которая прописана в статье 176 Налогового кодекса РФ.

Добавим, что возврат осуществляет та инспекция, в которой налогоплательщик состоит на учете. Однако, если фирма сменит свой адрес и впоследствии перейдет в ведение другой инспекции, возвратить НДС должна будет прежняя налоговая инспекция. К такому выводу пришел ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 13 декабря 2006 г. № А56-51174/2004.

3.14. Недобросовестность налогоплательщика

Налоговый кодекс РФ не содержит ни самого термина «недобросовестность», ни, соответственно, его определения. В Постановлении от 12.10.2006 № 53 Пленум ВАС РФ ввел понятие необоснованной налоговой выгоды, а также критерии признания налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком, необоснованной. ВАС РФ разъяснил, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Кроме того, налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

В судебных решениях указывается, что недобросовестными признаются те налогоплательщики, которые стремятся уклониться от надлежащего исполнения возложенных на них обязанностей. Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23.01.2007 № 8300/06 по делу № А21-9656/04-С1 суд признал налоговую выгоду необоснованной, поскольку доказаны согласованность действий общества и его поставщиков по «формальному приобретению» товара и создание схемы незаконного возмещения налога из бюджета. В Постановлении ФАС Поволжского округа от 18.05.2006 по делу № А55-12502/2005-3 суд указал, что недобросовестными являются лица, которые стремятся уклониться от выполнения своих налоговых обязанностей, возложенных на них законом. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от

27.06.2006 № Ф08-2441/2006-1175А по делу № А53-26150/2005-С6-48, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 21.06.2006 № Ф08-2366/2006-1149А по делу № А32-6339/2005-56/309.

3.14.1. Критерии недобросовестности

В Постановлении от 12.10.2006 № 53 Пленум ВАС РФ ввел понятие необоснованной налоговой выгоды, а также критерии признания налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком, необоснованной. ВАС РФ разъяснил, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Кроме того, налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Судебная практика выработала следующий основной критерий недобросовестности – действия участников сделки направлены исключительно на возмещение НДС. В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 27.06.2006 по делу № А56-20652/2005 суд указал, что о недобросовестности налогоплательщика свидетельствует совершение им самим и его контрагентами согласованных действий, направленных на неправомерное возмещение НДС при совершении сделок. Аналогичные выводы содержит: Постановление ФАС Московского округа от 23.03.2006, 20.03.2006 № КА-А40/1829-06 по делу № А40-41390/05-128-357, Постановление ФАС Поволжского округа от

17.01.2006 № А55-2995/2004-(43)34Ю, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.06.2006 по делу № А56-9374/2006.

В Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 08.11.2006 № А19-14657/06-11-Ф02-5884/06-С1 по делу № А19-14657/06-11 суд сделал вывод о недобросовестности налогоплательщика, так как сделки налогоплательщика являются формальными, направленными не на осуществление финансово-хозяйственной деятельности и получение прибыли, а исключительно на возмещение НДС. Аналогичные выводы содержит Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 07.11.2006 № А19-15508/06-15-Ф02-5841/06-С1 по делу № А19-15508/06-15.

3.14.2. Какие признаки могут свидетельствовать о направленности сделки исключительно на возмещение НДС

Как уже было сказано выше, в Постановлении от 12.10.2006 № 53 Пленум ВАС РФ введено понятие необоснованной налоговой выгоды, а также критерии признания налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком, необоснованной. Судьи считают налоговую выгоду необоснованной, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Также ВАС РФ разъяснил, что налоговая выгода не будет признана обоснованной в случае получения ее налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (Постановление № 53).

Судебная практика называет следующие признаки направленности сделки исключительно на возмещение НДС.

Отсутствие разумной деловой цели сделки

В Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 23.01.2006 № А39-106/2005-81/11 по мнению суда, об отсутствии разумной деловой цели свидетельствует тот факт, что приобретенное оборудование в течение долгого срока не вводится в эксплуатацию, а также то, что оно приобретено на заемные средства при отсутствии реальной возможности погашения займа.

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 04.05.2006 по делу № А65-13063/05-СА1-32 суд пришел к следующему выводу: в цепочку поставщиков намеренно включены лишние звенья, что привело к увеличению сумм НДС, причитающихся к возмещению.

В Постановлении ФАС Московского округа от 08.06.2006 № КА-А40/5034-06 по делу № А40-58457/05-98-453 суд указал, что деятельность компании не имела разумной деловой цели, так как договоры заключались на таких условиях, при которых основной доход поступал не от лизинговых платежей, а от возмещения НДС из бюджета.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 28.06.2006 по делу № А56-41294/2005 сказано следующее. Об отсутствии реальной экономической цели, по мнению суда, свидетельствует заключение сделок, которые направлены исключительно на создание оснований для возмещения НДС.

В Постановлении ФАС Московского округа от 11.10.2006, 12.10.2006 № КА-А40/9853-06 по делу № А40-8083/06-80-53 суд пришел к выводу об отсутствии разумной деловой цели сделки с учетом полученной прибыли и признал наличие признаков недобросовестности в действиях налогоплательщика, что послужило причиной отказа налогоплательщику в применении вычета.

Убыточность сделки

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23.11.2005 № 7088/05 по делу № А40-21484/04-126-238 суд уста-

новил, что доход по сделке составил 1 руб. за тонну. Это, по мнению суда, противоречит экономической цели гражданско-правовой сделки по получению прибыли (с учетом необходимости оплаты труда работников, уплаты страховых взносов и налогов, а также иных расходов, связанных с деятельностью организации).

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 29.03.2006 по делу № А12-27621/05-С21 сказано следующее. Об отсутствии разумной деловой цели, по мнению суда, свидетельствует тот факт, что сделки были заведомо убыточными для налогоплательщика.

В Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» суд указал, что реализация товара на экспорт по цене, которая ниже цены приобретения товара у российского поставщика, не означает отсутствия экономической выгоды и хозяйственного результата от заключенных обществом сделок, поскольку при расчете прибыли в стоимость приобретенного у российского поставщика товара не подлежит включению налог на добавленную стоимость, уплаченный обществом поставщику. Кроме того, этот факт сам по себе, вне связи с другими обстоятельствами конкретного дела, не может свидетельствовать о недобросовестности общества и рассматриваться в качестве объективного признака недобросовестности. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Московского округа от 14.06.2007 № КА-А40/5115-07 по делу № А40-54096/06-90-306, Постановление ФАС Московского округа от 13.06.2007, 15.06.2007 № КА-А40/5010-07 по делу № А40-71163/06-4-309, Постановление ФАС Уральского округа от 13.06.2007 № Ф09-4305/07-С2 по делу № А07-28178/06.

Создание видимости сделки

В Постановлении ФАС Уральского округа от 04.07.2007 № Ф09-5049/07-С2 по делу № А76-30582/06

суд указал, что сделки без фактического осуществления их участниками соответствующих хозяйственных операций (перевозки, хранения, приема-передачи) являются формальными, направленными не на осуществление финансово-хозяйственной деятельности и получение прибыли, а исключительно на возмещение из бюджета НДС.

В Письме ФНС России от 03.07.2006 № ШС-6-14/668@ «О направлении Постановления Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации» (вместе с Постановлением Президиума ВАС РФ от 22.03.2006 № 15000/05) налоговая служба довела до сведения нижестоящих налоговых органов позицию Президиума ВАС РФ, которая заключается в том, что о создании видимости сделки могут свидетельствовать следующие факты:

- непредставление налогоплательщиком сведений о производителях технически сложных изделий, указанных им в качестве экспортированных товаров;
- отсутствие технической документации на изделия;
- непредставление документов о лицах, несущих обязательства их гарантийного, постгарантийного обслуживания и ремонта.

Тогда как по требованиям, которые обычно предъявляются условиями гражданского оборота к отношениям, связанным с поставкой технически сложных изделий, соответствующие обязательства, как правило, несут производители или поставщики.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23.01.2007 № 8300/06 по делу № А21-9656/04-С1 суд указал, что налоговая выгода необоснованна, так как доказано «формальное приобретение» товара, создание схемы незаконного возмещения налога из бюджета при следующих обстоятельствах: товар был предметом пяти сделок обществ, расположенных в разных городах; тексты договоров по сделкам идентичны; договоры заключены в течение нескольких дней, несмотря на террито-

риальную отдаленность участников сделки, после осуществления экспорта товара; в договорах поставки при высокой цене контрактов не указано точное место хранения товара, в то время как согласно условиям приема товара по количеству и качеству производится в месте его хранения с составлением акта приема-передачи на складе продавца; расчеты между участниками сделок проведены в течение непродолжительного времени.

Отсутствие ресурсов у участников сделки

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 05.04.2006 № 15825/05 по делу № А31-2617/1 суд установил, что количество поставленного по договору товара значительно превышает количество товара данного вида, произведенного за все годы его изготовления. В Постановлении ФАС Московского округа от 17.04.2006 № КА-А40/2860-06 по делу № А40-33698/05-111-373 суд признал, что совмещение одним лицом функций генерального директора, главного бухгалтера и кладовщика, отпускающего товар со склада, невозможно. Дело в том, что торговля металлом требует больших человеческих и производственных ресурсов.

С другой стороны в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.10.2006 № А19-14673/06-50-Ф02-5233/06-С1 по делу № А19-14673/06-50 суд указал, что отсутствие у налогоплательщика работников, основных средств и оборудования не опровергает возможности приобретения товаров путем заключения соответствующих гражданско-правовых договоров с третьими лицами. В Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.11.2006 № А19-13647/06-40-Ф02-6064/06-С1 по делу № А19-13647/06-40 суд указал, что налоговое законодательство не связывает право покупателя на применение налогового вычета с наличием транспортных, технических средств и персонала у поставщика.

Осуществление расчетов по замкнутой цепочке

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23.11.2005 № 7088/05 по делу № А40-21484/04-126-238 суд установил, что сумма, уплаченная по контракту, вернулась на счет той же организации, которая изначально ее перечислила. Это, по мнению суда, свидетельствует о недобросовестности налогоплательщика.

Минимальный уставный капитал организации

В Постановлении ФАС Московского округа от 22.08.2005 № КА-А40/7700-05-П, оценивая действия налогоплательщика как недобросовестные, суд обоснованно исходил из того, что уставный капитал общества составляет 10 000 руб.

Однако в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 07.06.2007 по делу № А56-27323/2006 суд указал, что размер уставного капитала никак не влияет на право применять налоговые вычеты в порядке статей 171 и 172 НК РФ. Не является это и признаком недобросовестности.

Счета налогоплательщика и его контрагентов открыты в одном банке

В Постановлении ФАС Московского округа от 21.06.2006 № КА-А40/4194-06-П по делу № А40-59100/04-108-354 суд признал налогоплательщика недобросовестным, так как все спорные операции организации осуществляли между собой, пользуясь счетами, открытыми в одном и том же банке. В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 15.05.2006 по делу № А56-43546/04, по мнению суда, тот факт, что все участники анализируемых сделок по купле-продаже товара имеют в одном банке расчетные счета, которые открыты в один день, говорит о недобросовестности.

Однако в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой вы-

годы» ВАС РФ указал, что осуществление расчетов через один банк само по себе не указывает на необоснованность налоговой выгоды. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.05.2007 по делу № А56-14097/2006, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27.03.2007 по делу № А56-17725/2006.

Низкая численность работников

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 22.05.2007 по делу № А55-16518/06 суд указал, что о недобросовестности свидетельствует тот факт, что среднесписочная численность общества составляет 1 человек. В Постановлении ФАС Московского округа от 13.06.2006 № КА-А40/4986-06 по делу № А40-69950/05-127-567 поводом для признания организации недобросовестной послужила низкая численность персонала и отсутствие в штатном расписании должностей вспомогательного и обслуживающего характера.

Однако в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 01.12.2006 по делу № А56-16976/2005 суд, ссылаясь на п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», указал, что малая среднесписочная численность сотрудников налогоплательщика не свидетельствует о его недобросовестности при отсутствии доказательств совершения налогоплательщиком и его контрагентами согласованных умышленных действий, направленных на неправомерное создание оснований для возмещения налога из бюджета.

Налогоплательщик (контрагент) не находится по адресу, указанному в учредительных документах

В Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 22.03.2007 № Ф08-1024/2007-429А по делу № А53-8354/2006-С6-44 суд признал, что отсутствие налогоплательщика по юридическому адресу может свиде-

тельствовать о его недобросовестности. В Постановлении ФАС Московского округа от 14.12.2006, 18.12.2006 № КА-А40/12111-06 по делу № А40-17316/06-107-125 суд признал отсутствие органов управления контрагента налогоплательщика по месту регистрации признаком недобросовестности.

Однако в Постановлении ФАС Уральского округа от 03.07.2007 № Ф09-4997/07-С3 по делу № А07-27706/06 суд указал, что сам по себе факт отсутствия контрагента по адресу, указанному в учредительных документах, не свидетельствует о недобросовестности налогоплательщика.

Непрофильность операции для налогоплательщика

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 04.05.2006 по делу № А65-13063/05-СА1-32 суд указал, что совершение операции с нетипичным для налогоплательщика товаром является признаком недобросовестности.

А вот в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 10.01.2007 № Ф04-8653/2006(29675-А46-42) по делу № А46-9718/06 суд указал, что нетипичность операции сама по себе не является критерием недобросовестности плательщика.

Разовый характер сделки

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 04.05.2006 по делу № А65-13063/05-СА1-32 сказано следующее. Разовый характер сделки, по мнению суда, в совокупности с другими доказательствами подтверждает направленность действий плательщика исключительно на возмещение НДС.

Взаимозависимость сторон сделки

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 17.04.2007 по делу № А72-6343/2006 суд отметил, что признаки взаимозависимости предприятий свидетельствуют о направленности их действий на увеличение возмещаемой из бюджета суммы налога на добавленную стоимость. Ана-

логичные выводы содержат: Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.12.2006 № А33-5889/06-Ф02-6929/06-С1 по делу № А33-5889/06, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 28.09.2005 № Ф08-4481/2005-1772А по делу № А53-5387/2005-С6-22.

А вот в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» ВАС РФ разъяснил, что сама по себе взаимозависимость сторон сделки не может свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды. Аналогичные выводы содержит Постановление Президиума ВАС РФ от 24.10.2006 № 5801/06 по делу № А50-20003/2005-А1.

3.14.3. Кто должен доказывать факт недобросовестности?

В Постановлении от 12.10.2006 № 53 Пленум ВАС РФ разъяснил, что обязанность по доказыванию необоснованности полученной налогоплательщиком налоговой выгоды лежит на налоговом органе.

Судебная практика исходит из того, что бремя доказывания недобросовестного поведения налогоплательщика лежит на налоговой инспекции. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20.06.2006 № 3946/06 по делу № А40-19572/04-14-138 суд указал, что доказывать недобросовестность налогоплательщика и представлять соответствующие доказательства должны налоговые органы. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.05.2006 № А19-40159/05-30-Ф02-2148/06-С1 по делу № А19-40159/05-30, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22.11.2006 № Ф04-1731/2005(28636-А70-14) по делу № А70-9406/14-04, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22.11.2006 № Ф04-1923/2005(28637-А70-14) по делу № А70-8693/14-04.

ГЛАВА 4

Единый социальный налог

4.1. Налогоплательщики ЕСН

Пунктом 1 статьи 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 пункта 2 статьи 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 также относятся к индивидуальным предпринимателям.

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

Пример

Индивидуальный предприниматель занимается производством мебели по индивидуальным заказам. Для выполнения заказов он нанял 15 работников, с которыми заключил трудовые договоры. Следовательно, индивидуальный предприниматель должен уплачивать ЕСН по двум направлениям:

1) при выплате заработной платы и иных вознаграждений своим работникам, – на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 235 Налогового кодекса РФ;

2) при получении доходов от производства мебели по индивидуальным заказам за вычетом расходов, связанных с такой деятельностью, – на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 235 Налогового кодекса РФ.

4.2. Объект налогообложения по ЕСН

Пунктом 1 статьи 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 пункте 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. № 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)».

Налогоплательщику следует обратить внимание, что Минфин России придерживался по данному вопросу противоположной позиции. Так, в Письме Минфина России от 27 октября 2005 г. № 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 пункта 3 статьи 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.

Пример

Для представления своих интересов в суде общей юрисдикции физическое лицо воспользовалось услугами юриста, который не является адвокатом и не зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя. Между ними был заключен договор поручения, по которому физическое лицо должно выплатить юристу денежное вознаграждение. Суд разрешил спор в пользу физического лица, в связи с чем с ответчика взысканы судебные расходы, в том числе на оплату услуг юриста. Расчеты с юристом проведены после вступления решения суда в законную силу и получения денег от ответчика.

Облагается ли данная сумма вознаграждения юриста ЕСН?

Управление ФНС России по г. Москве в Письме от 25 июля 2005 г. № 21-13/52636, рассматривая данную ситуацию, указало на необходимость исчисления физическим лицом, выплатившим денежное вознаграждение по договору поручения представителю в суде (физическому лицу) за счет средств, полученных от проигравшей стороны по решению суда в возмещение судебных издержек, суммы ЕСН.

Налоговое ведомство указало на необходимость получения физическим лицом ИНН (при его отсутствии), зарегистрироваться в на-

логовом органе по месту жительства, исчислить и заплатить ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование с выплат в пользу представителя в суде по договору поручения на соответствующие КБК и расчетные счета, узнать которые можно в налоговом органе по месту жительства, а также представить в налоговый орган отчетность по ЕСН и страховым взносам.

Обратим внимание читателя на то, что 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).

Пример

Так к договорам, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество, в частности, относятся договоры поставки, купли-продажи, а к договорам, связанным с передачей в пользование имущества, относятся договоры аренды.

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. № 21-18/72.

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 23 января 2006 г. № Ф04-9813/2005(18913-А27-25) суд указал, что по договорам купли-продажи, заклю-

ченным организацией с физическими лицами, к организации переходит право собственности на документацию, содержащую научно-техническую информацию. Принимая во внимание положение абзаца 3 пункта 1 статьи 236 Налогового кодекса РФ, суд считает, что указанные 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.

Пунктом 2 статьи 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.

Пример

Доходы индивидуального предпринимателя Кочанова К.К. от предпринимательской деятельности за 2007 год составили 400 000 рублей, а расходы, связанные с извлечением доходов, – 320 000 рублей.

Налоговая база определяется как сумма доходов за вычетом расходов, связанных с их извлечением. Таким образом, налоговая база составляет 80 000 рублей (400 000 рублей – 320 000 рублей). С этой суммы и исчисляется ЕСН.

Пунктом 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ установлено, что выплаты и вознаграждения (вне зависимо-

сти 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.

Пример

Акционеры ЗАО «Хризантема» на общем собрании решили премировать всех работников в связи с десятилетием компании за счет прибыли, оставшейся после налогообложения. Так как премия, выданная за счет чистой прибыли, не уменьшает налогооблагаемый доход организации по налогу на прибыль, на нее не нужно начислять ЕСН.

Формулировка пункта 3 статьи 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 пункте 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. № 106 (далее – Обзор).

Пример

ООО «Магистраль» выплатило своим работникам премию за производственные результаты II квартала 2007 года в сумме 200 000 рублей.

В случае отнесения этих выплат в состав расходов на оплату труда, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, в соответствии с пунктом 2 статьи 255 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик «исключает» из-под налогообложения 48 000 рублей (200 000 рублей \times 24%).

Если же налогоплательщик не включает данные выплаты в состав расходов на оплату труда, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, а воспользуется положениями пункта 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ, из-под налогообложения «исключается» 52 000 рублей (200 000 \times 26%).

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.

4.3. Налоговая база по ЕСН

Пунктом 1 статьи 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 пунктом 1 статьи 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 статье 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 подпункте 7 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ).

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

Пунктом 2 статьи 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 статьи 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 главы 25 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с пунктом 4 статьи 237 Налогового кодекса РФ при расчете налоговой базы выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде то-

варов (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.

Пример

ООО «Песок» в июне 2007 года премировало туристической путевкой начальника коммерческого отдела Сидорова В.Н. Стоимость путевки – 16 520 рублей, в том числе НДС – 2520 рублей. Кроме этого, в июне 2007 года зарплата Сидорова составила 10 000 рублей.

Таким образом, налоговая база по ЕСН за июнь 2006 года у Сидорова составит 26 520 рублей (16 520 + 10 000).

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

Пример

Ситченко С.С. за публикацию в периодическом издании начислен гонорар в сумме 10 000 рублей. Автор подал в бухгалтерию издательства заявление о предоставлении ему профессионального налогового вычета, предусмотренного пунктом 3 статьи 221 Налогового кодекса РФ. Документы, подтверждающие произведенные расходы, представлены не были.

Таким образом, Ситченко С.С. предоставляется профессиональный вычет в пределах норматива, установленного пунктом 3 статьи 221 Налогового кодекса РФ. Он составляет 20 процентов от суммы авторского вознаграждения.

Таким образом, налоговая база по ЕСН будет равна налоговой базе по НДФЛ и составит 8000 рублей (10 000 рублей – (10 000 рублей x 20%)).

4.4. Суммы, не подлежащие налогообложению

4.4.1. Пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ

В соответствии с пунктом 1 статьи 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 (подпункт 1 пункта 1 статьи 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 подпункта 1 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ, необ-

ходимо 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 подпункта 1 пункта 1 статьи 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.

Разберем следующую ситуацию. В трудовом договоре организации прописано, что в случае расторжения указанного договора в связи с ликвидацией или сокращением штата работнику выплачивается дополнительное выходное пособие. Облагается ли данное пособие ЕСН при условии, что организация не осуществляет предпринимательскую деятельность? Управление ФНС России по г. Москве в письме от 12 августа 2005 г. № 21-17/316 дало ответ на этот вопрос. Суть позиции налоговиков сводилась к следующему.

Согласно пункту 1 статьи 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения ЕСН для налогоплательщиков-организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые 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 подпункте 1 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ установлено, что не подлежат налогообложению ЕСН государственные пособия, выплачиваемые

в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления.

В соответствии со статьей 178 Трудового кодекса РФ при расторжении трудового договора в связи с ликвидацией организации либо сокращением численности или штата работников организации по основаниям, предусмотренным пунктами 1 и 2 статьи 81 Трудового кодекса РФ, увольняемому работнику выплачивается выходное пособие в размере среднего месячного заработка. А также за ним сохраняется средний месячный заработок на период трудоустройства, но не свыше двух месяцев со дня увольнения (с зачетом выходного пособия). В исключительных случаях за уволенным работником сохраняется средний месячный заработок в течение третьего месяца со дня увольнения по решению органа службы занятости населения при условии, что работник обратился в этот орган в двухнедельный срок после увольнения и не был им трудоустроен.

В статье 178 Трудового кодекса РФ определено, что трудовым или коллективным договором могут предусматриваться другие случаи выплаты выходных пособий, а также устанавливаться повышенные размеры выходных пособий.

Таким образом, выходное пособие в размере среднего месячного заработка, предусмотренное трудовым законодательством при расторжении трудового договора в связи с сокращением штата работников, не должно облагаться ЕСН на основании статьи 238 Налогового кодекса РФ.

Положения статьи 178 Трудового кодекса РФ в отношении других случаев выплат выходных пособий или установления повышенных размеров выходных пособий носят разрешительный характер. Суммы таких пособий не могут освобождаться от налогообложения ЕСН на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 238 Налого-

вого кодекса РФ, так как эти выплаты нельзя отнести к пособиям, указанным в данной статье Налогового кодекса РФ.

К пособиям, на которые распространяются положения подпункта 1 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ, например, относятся суммы страхового обеспечения, установленные пунктом 2 статьи 8 Федерального закона от 16 июля 1999 г. № 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.

4.4.2. Компенсационные выплаты

Все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъек-

тов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации (подпункт 2 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ), 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).

Из изложенного в подпункте 2 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ перечня наибольшее внимание стоит уделить положениям абзаца девятого подпункта 2 статьи 238 Налогового кодекса РФ, согласно которому не подлежат обложению ЕСН все виды установленных законодательством Российской Федерации, законода-

тельными 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 пункте 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. № 106 (далее – Обзор) 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 абзаца девятого подпункта 2 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ выплаты в возмещение физическим лицам затрат, связанных с исполнением ими трудовых обязанностей.

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

оплата труда в особых условиях (статья 146 Трудового кодекса);

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

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

оплата труда в других случаях выполнения работы в условиях, отклоняющихся от нормальных (статья 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 статьи 164 Трудового кодекса, а повышают размер оплаты труда работников, занятых на работах с вредными условиями труда, как это предусмотрено статьей 147 Трудового кодекса.

Соответственно, к таким доплатам не применяется подпункт 2 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ, и они подлежат налогообложению единым социальным налогом в установленном порядке».

Ко второй категории относятся компенсации, понятие которых сформулировано в статье 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 абзаца девятого подпункта 2 статьи 238 Налогового кодекса РФ.

Абзацем десятым подпункта 2 пункта 1 статьи 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 наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непред-

ставлении 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.

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.

4.4.3. Материальная помощь

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 (подп. 3 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Обратим внимание читателя на следующий факт. Налоговый кодекс РФ не содержит ответа на вопрос, кого именно следует считать членами семьи. Следовательно, согласно пункту 1 статьи 11 Налогового кодекса РФ

необходимо руководствоваться нормами, заложенными в Семейном кодексе Российской Федерации. К членам семьи в соответствии со статьей 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 подпункте 3 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ.

4.4.4. Платежи по договорам обязательного страхования

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 (подпункт 7 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ).

Заметим, что перечень видов страхования, приведенный в подпункте 7 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ, является закрытым. Оплата страховых взносов, произведенная по иным видам добровольного личного страхования работников, облагается ЕСН в общеустановленном порядке.

Суммы страховых взносов, перечисляемые в негосударственный пенсионный фонд на именные счета участников фонда и в соответствии с пунктом 16 статьи 255 Налогового кодекса РФ включаемые в состав расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, подлежат обложению единым социальным налогом в установленном порядке.

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

Стоимость предоставляемого работникам организации диетического питания является оплатой стоимости питания работников, подлежащей включению в базу при исчислении ЕСН (постановление ФАС Уральского округа от 3 августа 2005 г. № Ф09-3278/05-С2).

4.4.5. Стоимость льгот по проезду

Стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников (подпункт 12 пункта 1 статьи 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 пункте 3 статьи 17 Федерального закона от 22 августа 1996 г. № 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 рублей на одно физическое лицо за налоговый период (подп. 15 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

4.4.6. Выплаты по договорам гражданско-правового характера

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

Пример

Петрову П.П. за публикацию в периодическом издании начислен гонорар в сумме 5000 рублей. Автор подал в бухгалтерию издательства заявление о предоставлении ему профессионального налогового вычета, предусмотренного пунктом 3 статьи 221 Налогового кодекса РФ. Документы, подтверждающие произведенные расходы, представлены не были.

Таким образом, Петрову предоставляется профессиональный вычет в пределах норматива, установленного пунктом 3 статьи 221 Налогового кодекса РФ. Он составляет 20 процентов от суммы авторского вознаграждения.

Таким образом, налоговая база по ЕСН будет равна налоговой базе по НДФЛ и составит 4000 рублей (5000 рублей – (5000 рублей × 20%)).

Кроме этого, при расчете ЕСН согласно пункту 3 статьи 238 Налогового кодекса РФ с выплат по авторским договорам не производятся отчисления в ФСС РФ. Ставка, применяемая в 2006 году к налоговой базе до 280 000 рублей, – 2,9%. Таким образом, сумма ЕСН с вы-

плат по авторским и гражданско-правовым договорам будет рассчитываться не по ставке 26%, как для всех налогоплательщиков, а по ставке 23,1%.

4.5. Налоговые льготы по ЕСН

В соответствии с пунктом 1 статьи 239 Налогового кодекса РФ от уплаты ЕСН освобождаются:

4.5.1. Выплаты инвалидам

Организации любых организационно-правовых форм – с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 000 рублей на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II или III группы (подпункт 1 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса РФ).

Пример

Работник организации в результате освидетельствования в учреждении медико-социальной экспертизы был признан инвалидом III группы с 30 марта 2007 года. Сумма выплат в пользу этого работника за январь–февраль 2007 г. не превысила 100 000 рублей. Поэтому с 1 марта 2007 года организация имеет право применять льготу по ЕСН до момента, когда сумма начисленного дохода данного работника (начиная с января) не достигнет 100 000 рублей.

В соответствии со статьей 239 Налогового кодекса РФ не начисляется единый социальный налог на суммы до 100 000 рублей, выплачиваемые работникам, являющимся инвалидами I, II и III групп. Федеральным зако-

ном от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании» не предусмотрено аналогичной льготы по выплатам инвалидам.

Согласно пункту 2 статьи 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. № 03-05-02-04/96.

Финансовое ведомство указало, что в соответствии с абзацем 2 пункта 2 статьи 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. № 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 № 7307/03 и от 4 июня 2004 г. по делу № 4091/04, в которых указал, что на основании систематического толкования статей 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 статьей 239 Налогового кодекса РФ (при этом льготы, предусмотренные статьей 239 Налогового кодекса РФ, не распространяются на страховые взносы на обязательное пенсионное страхование); оставшаяся сумма подлежит уплате в федеральный бюджет.

Пример

И.С. Киржов является инвалидом II группы, и за I квартал 2007 г. ему начислены выплаты в сумме 40 000 рублей. Исчисляем сумму единого социального налога, подлежащую уплате в федеральный бюджет:

$$40\ 000 \text{ рублей} \times 20\% / 100\% = 8000 \text{ рублей.}$$

Из этой суммы вычитаем сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование:

$$8000 \text{ рублей} - (40\ 000 \text{ руб.} \times 14\% / 100\%) = 2400 \text{ рублей.}$$

Далее из этой суммы вычитаем льготируемую сумму налога в соответствии со статьей 239 Налогового кодекса РФ:

$$2400 \text{ рублей} - (40\ 000 \text{ рублей} \times 20\% / 100\% - 40\ 000 \times 14\% / 100\%) = 0.$$

Таким образом, в приведенном примере нет перечислений в федеральный бюджет, но при этом сумма налогового вычета, равная сумме пенсионных страховых взносов (5600 рублей) не превышает сумму налога, подлежащую уплате в федеральный бюджет (8000 рублей).

4.5.2. Льготы общественным организациям инвалидов

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 (подпункт 2 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса РФ).

Данные категории налогоплательщиков освобождаются от ЕСН – с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 000 рублей 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 пункте 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. № 106 (далее – Обзор), суд пришел к выводу, что применение юридическим лицом – налогоплательщиком льготы по единому социальному налогу, установленной абзацем четвертым подпункта 2 пункта 1 статьи 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.

4.6. Налоговый и отчетный период

В соответствии со статьей 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 статьей 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.

Пунктом 2 статьи 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 кон-

ца 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.

Пример

ООО «Мир» создано 19 декабря 2007 г. Налоговый период по ЕСН равен календарному году. Декларацию по ЕСН ООО «Мир» подаст в начале 2009 г. (за период с 19 декабря 2007 г. по 31 декабря 2008 г.).

Расчеты по авансовым платежам ООО «Мир» должно представить в первый раз за период с 19 декабря 2007 г. по 31 марта 2008 г.

Пунктом 3 статьи 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.

Следует отметить, что данные правила не применяются в отношении организаций, из состава которых вы-

деляются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций.

4.7. Ставки налога

Статьей 241 Налогового кодекса РФ определяются налоговые ставки по единому социальному налогу. Федеральным законом от 6 декабря 2005 г. № 158-ФЗ в статью 241 Налогового кодекса РФ были внесены изменения. Приведенные ниже размеры ставок были установлены с 1-го января 2006 года.

Так, в пункте 1 статьи 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:

При этом пунктом 1 статьи 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 льготные 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 рублей | 15,8 процента | 1,9 процента | 1,1 процента | 1,2 процента | 20,0 процента |
| От 280 001 рубля до 600 000 рублей | 44 240 рублей + 7,9 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 5320 рублей + 0,9 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 3080 рублей + 0,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 3360 рублей + 0,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 56 000 рублей + 10,0 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей |
| Свыше 600 000 рублей | 69 520 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей | 8200 рублей | 5000 рублей | 5280 рублей | 88 000 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей |

Кроме этого, пунктом 1 статьи 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, установлены следующие ставки:

| Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года | Федеральный бюджет | Итого |
|---|--|--|
| До 280 000 рублей | 14,0 процента | 14,0 процента |
| От 280 001 рубля до 600 000 рублей | 39 200 рублей + 5,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 39 200 рублей + 5,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей |
| Свыше 600 000 рублей | 57 120 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей | 57 120 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей |

Пунктом 3 статьи 241 Налогового кодекса РФ для индивидуальных предпринимателей, не производящих выплаты физическим лицам, установлены следующие налоговые ставки:

| Налоговая база нарастающим итогом | 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 рублей | 7,3 процента | 0,8 процента | 1,9 процента | 10,0 процента |
| От 280 001 рубля до 600 000 рублей | 20 440 рублей + 2,7 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 2240 рублей + 0,5 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 5320 рублей + 0,4 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 28 000 рублей + 3,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей |
| Свыше 600 000 рублей | 29 080 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей | 3840 рублей | 6600 рублей | 39 520 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей |

Пунктом 4 статьи 241 Налогового кодекса РФ установлено, что адвокаты уплачивают налог по следующим налоговым ставкам:

| Налоговая база нарастающим итогом | 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 рублей | 5,3 процента | 0,8 процента | 1,9 процента | 8,0 процента |
| От 280 001 рубля до 600 000 рублей | 14 840 рублей + 2,7 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 2240 рублей + 0,5 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 5320 рублей + 0,4 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей | 22 400 рублей + 3,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей |
| Свыше 600 000 рублей | 23 480 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей | 3840 рублей | 6600 рублей | 33 920 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей |

Пунктом 2 статьи 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 пункта 2 статьи 56 Налогового кодекса РФ, так как применение регрессивной шкалы ЕСН не является налоговой льготой в смысле пункта 1 статьи 56 Налогового кодекса РФ.

ГЛАВА 5

Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций уплачивается предприятиями в соответствии с главой 30 Налогового кодекса РФ и законами субъектов РФ.

Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов РФ определяют налоговую ставку в пределах, установленных положениями главы 30 Налогового кодекса РФ, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по налогу.

Законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Объект налогообложения. Объект налогообложения налогом на имущество организаций определен федеральным законодательством. Согласно статье 374 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств, в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Не признаются объектами налогообложения земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы).

5.1. Налоговые ставки

Налоговая ставка по налогу на имущество организаций устанавливается в размере 2,2 процента, однако законодательством регионов могут быть установлены пониженные налоговые ставки.

Налоговый период, отчетные периоды.

В соответствии со статьей 379 Налогового кодекса РФ налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

5.2. Порядок и сроки уплаты

Налог на имущество организаций исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

По итогам каждого отчетного периода исчисляются и уплачиваются в бюджет авансовые платежи по налогу на имущество организаций. Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее 30 дней с даты окончания со-

ответствующего отчетного периода (30 апреля, 30 июля, 30 октября), но регионы могут установить свои сроки.

Исчисленная за год сумма налога должна быть уплачена в срок не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной за год, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода. Налог на имущество организаций зачисляется в бюджет того региона, на территории которого находится имущество налогоплательщика. Поэтому согласно статье 382 Налогового кодекса РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации), в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Предприятие, в состав которого входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения, находящегося на отдельном балансе каждого из них, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти обособленные подразделения, и нало-

говой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период.

Организация, учитывающая на балансе объекты недвижимого имущества, находящиеся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов недвижимого имущества в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в соответствии со статьей 376 Налогового кодекса РФ, в отношении каждого объекта недвижимого имущества.

5.3. Формы отчетности

Согласно статье 386 Налогового кодекса РФ налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по своему местонахождению, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога) налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.

Срок подачи налоговых расчетов по авансовым платежам по налогу на имущество организаций установлен федеральным законодательством – не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода, на основании статьи 386 Налогового кодекса РФ. Срок

подачи налоговых деклараций по итогам налогового периода установлен федеральным законодательством, в частности статьей 386 Налогового кодекса РФ – не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

5.4. Налоговые льготы и основания для их применения

Льготы по налогу на имущество организаций приняты федеральным законодательством, но регионам дано право дополнять список льгот.

В соответствии со статьей 381 Налогового кодекса РФ освобождаются от налогообложения:

1) религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;

2) организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, – в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

3) организации – в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

4) организации – в отношении космических объектов;

5) имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;

6) имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций.

Законами регионов могут быть приняты дополнительные льготы.

ГЛАВА 6

Упрощенная система налогообложения

6.1. Что такое упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения (УСН) регулируется главой 26.2 Налогового кодекса РФ. 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. Единый налог 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.

Применение упрощенной системы налогообложения, предусмотренной главой 26.2 Налогового кодекса РФ, подразумевает замену единым налогом целого ряда налогов.

Вместо налога на прибыль, налога на имущество и единого социального налога (ЕСН) организации и предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, рассчитывают и перечисляют в бюджет единый налог. Организации, работающие по УСН, не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС), за исключением случаев, когда налог подлежит уплате в соответствии со статьей 151 Налогового кодекса РФ при ввозе товаров на территории России.

С «упрощенцами» и НДС связано огромное количество вопросов и спорных моментов. Например, если организация в какой-то определенный момент перешла с общей системы налогообложения на упрощенную, как в этот переходный момент она должна исчислять и уплачивать НДС (если должна)?

Чиновники имеют следующую точку зрения на данную проблему (письмо Минфина России от 16 декабря 2005 г. № 03-04-11/237). Согласно пункту 2 статьи 346.11 главы 26.2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса РФ организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщиками налога на добавленную стоимость не признаются. Таким образом, НДС не облагаются операции, осуществляемые организацией в период применения данной системы налогообложения. Что касается операций, осуществленных до перехода на упрощенную систему налогообложения, то по таким операциям налог на добавленную стоимость должен уплачиваться в порядке, предусмотренном главой 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ.

В частности, на основании подпункта 2 пункта 1 и пункта 5 статьи 167 Налогового кодекса РФ в случае неисполнения покупателем до истечения срока исковой давности по праву требования исполнения встречного обязательства, связанного с поставкой товара (выполнением работ, оказанием услуг), датой оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения налогом на добавленную стоимость момент определения налоговой базы по мере поступления денежных средств, признается наиболее ранняя из дат: день истечения указанного срока исковой давности либо день списания дебиторской задолженности.

Следовательно, по неоплаченной покупателем дебиторской задолженности за услуги, подлежащие налогообложению налогом на добавленную стоимость и оказанные до перехода на упрощенную систему налогообложения, организации, определяющей до этого перехода момент определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость по мере поступления денежных средств, на раннюю из указанных дат следует исчислить налог на добавленную стоимость для уплаты в бюджет по ставке в размере, действующем на момент оказания этих услуг. Согласно письму, если организация, работающая по «упрощенке», списывает со своего баланса просроченную задолженность, которая была сформирована еще до перехода на спецрежим, она должна заплатить НДС в бюджет. Чиновников не смущает тот факт, что согласно пункту 2 статьи 346.11 Налогового кодекса РФ «упрощенцы» НДС не платят. Дескать, это касается лишь тех операций, которые были совершены в период применения упрощенной системы налогообложения. В случае со списанием долга следует руководствоваться общим правилом, прописанным в статье 167 Налогового кодекса РФ: налог исчисляется

по мере поступления денежных средств либо в момент истечения срока исковой давности – в зависимости от того, что случится раньше. Это касается тех фирм, которые считают выручку «по оплате». Кроме того, компания должна использовать ту ставку НДС, которая действовала на момент оказания услуг.

Данная проблема существовала только до нынешнего года. Ведь действующая статья 167 Налогового кодекса РФ теперь предписывает всем фирмам начислять НДС в тот момент, когда товар отгружен покупателю (работы выполнены, услуги оказаны). То есть уже с 2006 года остался один метод определения выручки для целей исчисления НДС – по «отгрузке». То есть в момент списания задолженности налог платить не нужно. Причем это касается и случая, когда срок исковой давности истекает, когда организация работает по упрощенной системе.

Другая спорная ситуация по уплате налога на добавленную стоимость связана с компаниями-участниками простого товарищества, если они оба работают по упрощенной системе налогообложения. Распространяются ли на организацию, ведущую учет операций по совместной деятельности, положения абзаца 2 пункта 1 статьи 174.1 Налогового кодекса РФ? То есть должна ли она платить НДС при реализации товаров (работ, услуг) по договору простого товарищества?

Минфиновцы на эту проблему имеют следующую точку зрения (письмо Минфина России от 21 февраля 2006 г. № 03-11-04/2/49).

Согласно пункту 2 статьи 346.11 Налогового кодекса РФ применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период. Организации, приме-

няющие упрощенную систему налогообложения, не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ плательщиками налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения и применяющие ее в порядке, установленном главой 26.2 Налогового кодекса РФ.

Пунктом 2 статьи 11 Налогового кодекса РФ установлено, что под организациями понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством России, 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 России.

Согласно пункту 1 статьи 1041 Гражданского кодекса РФ по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели.

Как указывается в статье 174.1 Налогового кодекса РФ в целях главы 21 Налогового кодекса РФ ведение общего учета операций, подлежащих налогообложению в соответствии со статьей 146 Налогового кодекса РФ, возлагается на участника товарищества, которым являются российская организация либо индивидуальный предприниматель.

При совершении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной де-

тельности) на указанного участника товарищества возлагаются обязанности налогоплательщика налога на добавленную стоимость.

В связи с тем, что предпринимательская деятельность в рамках договора простого товарищества осуществляется его участниками без образования юридического лица (п. 1 ст. 1041 Гражданского кодекса РФ), а субъектами упрощенной системы налогообложения признаются организации, то есть юридические лица (п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ) и индивидуальные предприниматели, а также учитывая положения статьи 174.1 Налогового кодекса РФ, организация, применяющая упрощенную систему налогообложения и осуществляющая ведение общих дел по договору простого товарищества, признается плательщиком налога на добавленную стоимость в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг) на территории России (подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ), осуществляемых в рамках указанного договора.

При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) участник товарищества, на которого возложены обязанности по ведению общих дел, должен выставлять соответствующие счета-фактуры в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ.

Итак, по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли. При этом чиновники настаивают: при продаже товаров (работ, услуг) в рамках совместной деятельности нужно начислять НДС. А тот факт, что оба участника договора простого товарищества применяют упрощенную систему налогообложения, значения не имеет. По логике минфиновцев согласно ста-

ть 346.11 Налогового кодекса РФ от НДС освобождаются лишь предприниматели и организации, перешедшие на упрощенную систему. Простое же товарищество является юридическим лицом. Следовательно, положения главы 26.2 Налогового кодекса РФ «Упрощенная система налогообложения» на простое товарищество не распространяются.

В данном случае чиновники Минфина России правы. Действительно, при заключении договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) самостоятельного субъекта предпринимательской деятельности не образуется. А раз так, товарищ, ведущий общие дела, должен начислять и уплачивать НДС в общеустановленном порядке. То есть он обязан от своего имени выставлять счета-фактуры покупателям товаров (работ, услуг), реализуемых в рамках совместной деятельности. Он же вправе принять к вычету «входной» НДС по товарам (работам, услугам) или имущественным правам, приобретенным для простого товарищества. При этом необходимо, чтобы счета-фактуры поставщиков были выставлены на его имя. На этом настаивает пункт 3 статьи 174.1 Налогового кодекса РФ. Участник должен отдельно учитывать товары (работы, услуги) и имущественные права, используемые в рамках договора о совместной деятельности.

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, налог за пользование недрами, плату за пользование водными объектами, таможенные платежи и сборы, госпошлину и другие. Об этом сказано в пункте 2 статьи 346.11 Налогового кодекса РФ.

Уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование регулируется Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ», а взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – Федеральным законом от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». При этом индивидуальный предприниматель уплачивает страховые взносы на обязательное пенсионное страхование как в отношении, например, наемных рабочих, так и в отношении себя.

Организации и предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, должны также 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) (ст. 24 Налогового кодекса РФ).

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.

6.2. Ограничения на применение упрощенной системы

Переход на упрощенную систему налогообложения является добровольным.

Это означает, что никто не может принудить вас перейти на упрощенную систему налогообложения. Вместе с тем существуют определенные ограничения на применение упрощенной системы налогообложения.

6.2.1. Ограничение по доходам

В 2008 году для перехода на упрощенную систему налогообложения применяется ограничение, предусмотренное пунктом 2 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым организации могут переходить на упрощенную систему налогообложения, если по итогам 9 месяцев 2007 года, в котором они подают заявление о переходе на эту систему налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со статьей 248 Налогового кодекса РФ, не превысили 15 000 000 рублей (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 год установлен в размере 1,34. То есть чтобы перейти на упрощенку

в 2008 году организация (предприниматель) не должна была превысить за 9 месяцев 2007 года 2 010 000 рублей. Чтобы не слететь с УСН организации в 2008 году необходимо собрать выручку не более 26 800 000 рублей.

6.2.2. Ограничение по видам деятельности

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 полезным ископаемым относятся полезные ископаемые, включенные в региональные перечни общераспространенных полезных ископаемых, которые определяются органами государственной власти РФ в сфере регулирования отношений недропользования (Министерством природных ресурсов России) совместно с субъектами РФ (ст. 3 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. № 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 (подп. 10 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ). Это же относится и к адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты, а также иным формам адвокатских образований.

Кроме того, не вправе применять упрощенную систему налогообложения бюджетные учреждения и иностранные организации на территории Российской Федерации.

Могут ли перейти на упрощенную систему налогообложения компании, оказывающие стоматологические услуги и получающие средства от страховых компаний в рамках системы обязательного медицинского страхования? В письме Минфина России от 26 апреля 2006 г. № 03-11-04/2-92 содержится ответ на этот вопрос.

Статья 2 Закона Российской Федерации от 28 июня 1991 г. № 1499-1 <...> определяет, что медицинскими учреждениями в системе медицинского страхования являются имеющие лицензии лечебно-профилактические учреждения, научно-исследовательские и медицинские институты, другие учреждения, оказывающие медицинскую помощь, а также лица, осуществляющие медицинскую деятельность как индивидуально, так и коллективно.

Согласно статье 20 Закона Российской Федерации от 28.06.1991 г. № 1499-1 медицинскую помощь в системе медицинского страхования оказывают медицинские учреждения с любой формой собственности, аккредитованные в установленном порядке. Они являются самостоятельно хозяйствующими субъектами и строят свою деятельность на основе договоров со страховыми медицинскими организациями.

Глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса РФ не содержит положений, препятствующих применению упрощенной системы налогообложения организациями, оказывающими медицинские услуги в рамках системы обязательного медицинского страхования.

Исходя из изложенного и при условии, что организация аккредитована в установленном порядке, имеет соответствующую лицензию и действует на основании

договора со страховой медицинской организацией, она имеет право применять упрощенную систему налогообложения.

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.11 Налогового кодекса РФ применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога с продаж, налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются плательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым кодексом РФ при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации. Иные налоги уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с общим режимом налогообложения.

При этом следует учитывать, что согласно пункту 5 статьи 346.11 Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Таким образом, организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, при исполнении обязанностей налогового агента обязана исчислять, удерживать из доходов, выплачиваемых сотрудникам, и перечислять в бюджет налог на доходы физических лиц с учетом особенностей, установленных главой 23 Налогового кодекса РФ «Налог на доходы физических лиц».

Получается, что чиновники Минфина России разъяснили, что глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса РФ не содержит положений, препятствующих применению упрощенной системы налогообложения организациями, оказывающими медицинские услуги в рамках системы обязательного медицинского страхования.

6.2.3. Ограничение по структуре организации

Организация не вправе применять «упрощенку», если она имеет филиалы и (или) представительства (подп. 1 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ).

Такая формулировка ограничения по структуре организации сначала ставит в тупик. Дело в том, что понятия «филиал» и «представительство» в налоговом законодательстве не используются. Они установлены статьей 55 Гражданского кодекса РФ и применяются исключительно в гражданском законодательстве, согласно которому к филиалам относятся обособленные подразделения, находящиеся вне места нахождения организации и осуществляющие те же функции (в полном объеме или частично), что и головная организация. Обособленные подразделения, которые занимаются исключительно представлением и защитой интересов головной организации, называются представительствами.

Обязательным условием для осуществления деятельности филиала или представительства является указание о нем в учредительных документах создавшего его юридического лица.

Поэтому организация не может применять упрощенную систему налогообложения, если в ее учредительных документах указаны филиалы или представительства.

Заметим, что филиалы и представительства прежде всего являются разновидностью обособленных подразделе-

лений организации. В статье 11 Налогового кодекса РФ дано общее понятие обособленных подразделений: «Обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее 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 (письмо Минфина России от 15 февраля 2006 г. № 03-11-04/2/39).

Подтверждает эту точку зрения и арбитражная практика (постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 6 мая 2003 г. по делу № А09-585/03-30).

Обратите внимание! Согласно подпункту 18 пункта 3 статьи 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.

Если организация открыла обособленное подразделение, которое не является филиалом или представительством и не указано в качестве такового в учредительных документах создавшей его организации, то организация вправе применять упрощенную систему налогообложения на общих основаниях. При этом согласно пункту 6 статьи 346.21 Налогового кодекса РФ уплата налога и квартальных авансовых платежей по налогу, уплачиваемому при применении упрощенной системы налогообложения, производится по месту нахождения организации, то есть по месту ее государственной регистрации.

Итак, организации, которые работают по упрощенной системе налогообложения, не вправе создавать фи-

лиалы или представительства. Ведь в этом случае они не смогут применять этот специальный режим налогообложения. Такой запрет установлен подпунктом 1 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ. Однако тут нужно обратить внимание вот на какой нюанс. В Кодексе есть понятие, что считать обособленным подразделением, но отсутствуют понятия филиала и представительства. Именно поэтому можно обратиться к определениям гражданского законодательства. Ведь термины, которые указаны в Налоговом кодексе, следует применять в том значении, в котором их используют в других отраслях права. Это правило установлено статьей 11 Налогового кодекса РФ.

Согласно статье 55 Гражданского кодекса РФ представительство – это обособленное подразделение организации, расположенное в другом месте. При этом оно представляет интересы компании и осуществляет их защиту. Понятие филиала несколько шире. Помимо перечисленных функций, филиал организации может осуществлять все функции предприятия.

Обратите внимание! И филиал, и представительство должны быть указаны в учредительных документах организации.

В отличие от гражданского законодательства Налоговый кодекс не требует, чтобы обособленное подразделение было обязательно упомянуто в организационных документах организации. Вот и получается, что обособленное подразделение может открыть любая фирма и указывать его в распорядительных документах необязательно. А раз так, то ни о каком филиале или представительстве говорить не приходится. Следовательно, даже при наличии подобных подразделений компания вправе применять упрощенную систему налогообложения. Именно к таким же выводам приходят и арбитражные суды. Примеры, постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 июля 2004 г. № А74-462/04-К2-

Ф02-2841/04-С1 и ФАС Дальневосточного округа от 9 февраля 2005 г. № Ф03-А51/04-2/4009. Более того, с этим согласны и чиновники Минфина в письме от 23 января 2006 г. № 03-01-10/1-14, на которое мы ссылались в вышеприведенном примере.

Логика минфиновцев такая. Если фирма открыла обособленное подразделение, в котором оборудованы стационарные рабочие места, и при этом не указала его в учредительных документах, то право на применение упрощенной системы она не теряет. Ведь формально такое обособленное подразделение не является представительством организации, то есть не представляет интересы компании. Однако вполне соответствует определению обособленного подразделения, которое приведено в статье 11 Налогового кодекса. То есть можно говорить о том, что компания, которая применяет упрощенную систему, вправе создавать обособленные подразделения, но только не в форме филиала или представительства.

Согласно пункту 6 статьи 346.21 Налогового кодекса уплачивать сумму единого налога и квартальных авансов по такому обособленному подразделению должна головная организация по своему местонахождению. Ведь плательщиками единого налога статья 346.12 Налогового кодекса РФ называет именно организации.

Итак, что мы имеем? По общему правилу, прописанному в подпункте 1 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса, не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, имеющие филиалы и (или) представительства. Глава 26.2 Налогового кодекса РФ не дает определение филиала и представительства. Поэтому стоит обратиться к законодательству гражданскому.

Как правильно заметили чиновники, согласно статье 55 Гражданского кодекса РФ представительство – это обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое

представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

Статья 11 Налогового кодекса РФ провозглашает: институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства.

Обособленное подразделение – это любое территориально обособленное подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Таким образом, если организация открыла обособленное подразделение, которое не является филиалом или представительством и не указано в качестве такового в учредительных документах создавшей его организации, то организация вправе применять упрощенную систему налогообложения на общих основаниях. При этом согласно пункту 6 статьи 346.21 Налогового кодекса РФ уплата налога и квартальных авансовых платежей по налогу, уплачиваемому при применении упрощенной системы налогообложения, производится по месту нахождения организации, то есть по месту ее государственной регистрации.

Таким образом, если организация, применяющая «упрощенку», находится в одном регионе, но сдает в аренду помещение в другом городе, единый налог с такой предпринимательской деятельности нужно уплачивать по месту своей регистрации. Так что заключение минфиновцев представляется вполне логичным.

6.2.4. Ограничение по структуре уставного капитала

Это условие распространяется только на организации. Доля участия других юридических лиц в уставном капитале организации, предполагающей переход на упрощенную систему налогообложения, не должна превышать 25 процентов. Об этом говорится в подпункте 14 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ.

Можно сделать вывод, что, если, 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, 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, организация не вправе перейти на упрощенную систему налогообложения.

Кроме того, данное ограничение не распространяется на некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 г. № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации», а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом.

ГУПы и МУПы также могут применять упрощенную систему налогообложения при выполнении ими всех ос-

тальных условий, предусмотренных статьей 346.12 Налогового кодекса РФ (письмо Минфина России от 29 августа 2003 г. № 04-02-05/7/1).

6.2.5. 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 (подп. 15 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ).

Для перехода на упрощенную систему налогообложения со следующего года средняя численность работников определяется в соответствии с порядком, установленным Росстатом (постановление от 20 ноября 2006 г. № 69), 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.

Для этого работодатель ведет ежедневный учет списочной численности работников. Среднесписочная численность работников рассчитывается за определенный отрезок времени (например, за отчетный или налоговый период) на основании списочной численности (с некоторыми исключениями).

При этом в списочную и в среднесписочную численность не включаются внешние совместители и лица, работающие по гражданско-правовым договорам. Соответственно средняя численность складывается из среднесписочной численности работников, средней численности внешних совместителей и средней численности

работников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера.

О том, как считать среднесписочную численность для целей определения лимита количества работников организации, имеющих право применять упрощенную систему налогообложения, сказано в письме Минфина России от 3 октября 2005 г. № 03-11-05/72.

В соответствии со статьей 346.26 Налогового кодекса РФ система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход применяется по решению субъекта Российской Федерации в отношении, в частности, оказания бытовых услуг.

Исчисление единого налога на вмененный доход в отношении деятельности по оказанию бытовых услуг производится с использованием показателя базовой доходности «количество работников, включая индивидуального предпринимателя».

В целях применения главы 26.3 Налогового кодекса РФ под количеством работников понимается среднесписочная за налоговый период численность работающих с учетом всех работников, в том числе работающих по совместительству (ст. 346.27 Налогового кодекса РФ). Трудовые отношения между работодателем и работником регулируются Трудовым кодексом Российской Федерации.

При определении среднесписочной численности работников (включая наемных работников, работающих на основании трудовых договоров) необходимо руководствоваться постановлением Росстата от 3 ноября 2004 г. № 50 «Об утверждении Порядка заполнения и представления унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности, заработной плате и движении работников», № П-5 (м) «Основные сведения о деятельности организации».

Итак, при расчете средней численности компании должны руководствоваться постановлением Росстата от 3 ноября 2004 г. № 50 «Об утверждении Порядка заполнения и представления унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения». Именно в порядке, определенном этим нормативным актом, нужно проверять соответствие численности работников требованиям упрощенной системы налогообложения.

6.2.6. Ограничение по стоимости имущества

Для того чтобы организация имела право применения упрощенной системы налогообложения, остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая по правилам бухгалтерского учета, не должна превышать 100 млн руб. При этом учитывается только имущество, которое подлежит амортизации и признается амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание! Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется по данным бухгалтерского учета (подп. 16 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ) на 1-е число месяца, в котором было подано заявление о переходе на «упрощенку».

6.2.7. Ограничение по использованию различных систем налогообложения

Переход на упрощенную систему налогообложения невозможен и в том случае, если налогоплательщик переведен на уплату единого сельскохозяйственного налога в соответствии с главой 26.1 Налогового кодекса РФ (подп. 13 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ).

Организации и предприниматели, переведенные на уплату ЕНВД по одному из видов предпринимательской

деятельности, могут смело применять упрощенную систему налогообложения в отношении других видов своей деятельности (п. 4 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ). Среднюю численность работников и остаточную стоимость имущества при этом необходимо определять исходя из всех видов осуществляемой деятельности.

6.3. Порядок перечисления налогов налоговыми агентами

Самые распространенные случаи, когда организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на упрощенную систему налогообложения, признаются налоговыми агентами, связаны с перечислением за других налогоплательщиков НДС, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль организаций.

6.3.1. Налог на добавленную стоимость

Согласно статье 161 Налогового кодекса РФ налоговыми агентами в части исчисления НДС признаются:

1) организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, которые приобретают на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах;

2) арендаторы, арендующие на территории России у органов государственной власти и управления и органов местного самоуправления федеральное имущество, имущество субъектов РФ и муниципальное имущество;

3) органы, организации и индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять на терри-

тории РФ реализацию конфискованного имущества, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству.

При этом налоговые агенты должны исчислять и уплачивать НДС независимо от того, исполняют они сами обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой этого налога, или нет.

В соответствии с пунктом 4 статьи 173 Налогового кодекса РФ налоговые агенты обязаны исчислять и уплачивать НДС в бюджет в полном объеме за счет тех средств, которые подлежат перечислению налогоплательщику или другим лицам, указанным налогоплательщиком.

Расчет сумм НДС, подлежащих удержанию и перечислению в бюджет налоговыми агентами, определяется расчетным методом, при котором сумма НДС определяется как отношение налоговой ставки к налоговой базе, принимаемой за 100 и увеличенной на величину этой ставки, что прямо предусмотрено пунктом 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ.

Статьей 163 Налогового кодекса РФ установлен налоговый период для плательщиков НДС и лиц, исполняющих обязанности налоговых агентов. Для налоговых агентов с ежемесячными (в течение квартала) суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) менее 1 млн руб. (без учета НДС) налоговый период – один квартал, для остальных налоговых агентов – один месяц.

Налоговые агенты должны уплачивать НДС по месту своего нахождения (п. 3 ст. 174 Налогового кодекса РФ). При этом место нахождения для организаций и индивидуальных предпринимателей согласно статье 11 Налогового кодекса РФ определено как место государственной регистрации.

Обращаем внимание на то, что сумма НДС, уплаченная налоговым агентом, переведенным на «упрощен-

ку», не подлежит вычету, поскольку право на такие вычеты имеют покупатели – налоговые агенты, исполняющие обязанности налогоплательщика в соответствии с главой 21 Налогового кодекса РФ (п. 3 ст. 171 Налогового кодекса РФ). Как известно, упрощенная система налогообложения не предусматривает уплату НДС (кроме операций ввоза товаров) применяющими ее налогоплательщиками. Также он не подлежит и возмещению, поскольку порядок возмещения налога предусмотрен Налоговым кодексом только для операций по реализации, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов.

Пунктом 4 статьи 24 Налогового кодекса РФ определено, что налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ для уплаты налога налогоплательщиками. Порядок и срок уплаты налога установлены статьей 174 Налогового кодекса РФ.

Налог должен перечисляться одновременно с перечислением денежных средств иностранному поставщику с последующим представлением декларации. При этом налоговые агенты обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Лица, которые в соответствии со статьей 161 Налогового кодекса РФ исполняют только обязанности налоговых агентов, представляют налоговую декларацию по месту своего учета за налоговый период, установленный пунктом 2 статьи 163 Налогового кодекса РФ, то есть ежеквартально.

Суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при ввозе основных средств на территорию Российской Федерации лицами, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, к вычету не принимаются, а учитываются в стоимости приобретенных основных средств.

Итак, когда фирма, применяющая упрощенную систему налогообложения, ввозит товары в РФ, она должна заплатить НДС. Это определено в статье 346.11 Налогового кодекса РФ. Здесь налоговая база – это таможенная стоимость товаров плюс таможенная пошлина. А в случаях с подакцизной продукцией в налоговую базу входит и сумма акциза. Такой порядок установлен пунктом 5 Инструкции «О порядке применения таможенными органами Российской Федерации налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации». Она утверждена Приказом ГТК России от 7 февраля 2001 г. № 131.

Перечислить НДС следует до или во время подачи грузовой таможенной декларации. Это делают в том квартале, когда налог был перечислен. Кроме того, необходимо подать декларацию по НДС. Сделать это нужно не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Заплатив НДС на таможне, импортер, работающий по «упрощенке», может включить его в свои расходы. Принять его к вычету «упрощенец» действительно не может. Ведь он не является плательщиком этого налога. А раз так, у него нет права на вычет.

Следует отметить, что с этим согласны и арбитражные суды. Причем на самом высоком уровне. Так ВАС в постановлении от 13 сентября 2005 г. № 4287/05 заявил: организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, не может рассчитывать на вычет НДС ни при каких обстоятельствах. Причем это касается даже тех случаев, когда фирма приобретает товар еще до перехода на «упрощенку», но оплачивает его после. Правом на вычет или возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость могут пользоваться только плательщики этого налога (ст. 166 Налогового кодекса РФ). «Упрощенцы» же в соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 346.11 Налогового кодекса РФ ими не являются. Следовательно, и возмещение налога им не полагается.

По мнению судей, сумма НДС в этой ситуации должна быть отнесена к затратам по производству и реализации (подп. 3 п. 2 ст. 170 Налогового кодекса РФ) и не подлежит возврату.

6.3.2. Налог на доходы физических лиц

Налогоплательщики, переведенные на упрощенную систему налогообложения, сохраняют действующий порядок исчисления, удержания и перечисления в бюджет налога на доходы физических лиц в случае, если они производят выплату последним доходов, определенных статьями 208 Налогового кодекса РФ. Это правило касается как организаций, так и индивидуальных предпринимателей, производящих выплату доходов физическим лицам. При этом российские организации, индивидуальные предприниматели, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил некоторые доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога (п. 1 ст. 226 Налогового кодекса РФ).

При этом непосредственно налогоплательщиками являются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (ст. 207 Налогового кодекса РФ). Порядок исчисления и удержания налога на доходы физических лиц налоговыми агентами (в том числе и применяющими упрощенную систему налогообложения) в настоящее время регламентируется главой 23 Налогового кодекса РФ. Поскольку подавляющее большинство налогоплательщиков достаточно хорошо осведомлено о нем, вряд ли стоит подробно останавливаться на этом вопросе.

Исключение, когда при выплате доходов физическим лицам налог не исчисляется и не уплачивается в бюджет источником выплаты, составляют лишь некоторые случаи, которые указаны в статьях 214.1, 227 и 228 Налогового кодекса РФ.

6.3.3. Налог на прибыль

Для того чтобы определить, в каких случаях по отношению к налогу на прибыль организации и индивидуальные предприниматели, уплачивающие единый налог, будут являться налоговыми агентами, каким образом в каждом конкретном случае исчислять налог, какие налоговые ставки применять, в какие сроки перечислять сумму налога в бюджет, необходимо обратиться к главе 25 Налогового кодекса РФ.

Под определение «налоговый агент» применительно к налогу на прибыль организаций подпадают российские юридические лица (п. 4 ст. 286 Налогового кодекса РФ). Кроме того, хотя это прямо не указано в главе 25 Налогового кодекса РФ, налоговыми агентами следует признать и индивидуальных предпринимателей, совершающих операции, при которых налог подлежит удержанию у источника выплат. Это следует из общего правила, предусмотренного статьей 24 Налогового кодекса РФ, поскольку в отношении налога на прибыль для указанной категории лиц не предусмотрено освобождение от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Глава 25 Налогового кодекса РФ предусматривает следующие случаи возникновения у налогоплательщика обязанностей налогового агента:

1. Если налогоплательщиком является иностранная организация, получающая доходы от источников в Российской Федерации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации. При этом

обязанность по определению сумм налога, удержанию этой суммы из доходов налогоплательщика и перечислению ее в бюджет возлагается на российскую или иностранную организацию, осуществляющую деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство (п. 4 ст. 286 Налогового кодекса РФ).

2. Если доход выплачивается налогоплательщиком в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам. Обязанность удержать налог из доходов налогоплательщика и перечислить его в бюджет возлагается на источник доходов (п. 5 ст. 286 Налогового кодекса РФ).

6.4. Как перейти на упрощенную систему налогообложения

Порядок перехода на «упрощенку» является заявительным. Это значит, что для перехода на упрощенную систему налогообложения необходимо представить в налоговые органы заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения. Если вы хотите использовать «упрощенку» начиная с 1 января 2009 года, вам необходимо было подать заявление в период с 1 октября по 30 ноября 2008 года.

Форма заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения приведена в приказе МНС России от 19 сентября 2002 г. № ВГ-3-22/495 (форма № 26.2-1).

Напоминаем, что форма заявления 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.

Заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения должен подписать руководитель организации или индивидуальный предприниматель. Подпись заверяется печатью организации или предпринимателя.

Организация может представить в налоговые органы заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения лично, через уполномоченного представителя или послать по почте заказным письмом.

Если вы решили передать заявление лично, то датой подачи будет считаться день его поступления в секретариат или в канцелярию инспекции. В случае отправки заявления по почте датой его подачи будет считаться день, указанный на почтовом штампе.

После получения заявления налоговики должны решить, может ли организация (предприниматель) применять «упрощенку» или нет. Если решение будет положительным, то налоговики выдадут Уведомление о возможности применения упрощенной системы налогообложения (форма № 26.2-2).

В случае отказа оформляется Уведомление о невозможности применения упрощенной системы налогообложения (форма № 26.2-3).

6.5. Объект налогообложения

Организации (предпринимателю), чтобы перейти на «упрощенку», нужно выбрать объект налогообложения и указать его в заявлении о переходе на упрощенную систему налогообложения.

Помните, что объект налогообложения, избранный налогоплательщиком, нельзя изменить в течение всего срока применения «упрощенки».

Главой 26.2 Налогового кодекса РФ предусмотрен не один, а два объекта налогообложения:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на сумму расходов.

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, не учитываются при расчете единого налога.

В то же время сумма единого налога может быть уменьшена на величину страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, перечисленных в ПФР (п. 3 ст. 346.21 Налогового кодекса РФ). А также на сумму пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных за счет собственных средств организации или предпринимателя (п. 3 ст. 346.21 Налогового кодекса РФ). Общая сумма пенсионных взносов и больничных, которые можно взять в расчет единого налога, не должна составлять более 50 процентов исчисленного налога.

Для налогоплательщиков, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уплата минимального налога и перенос убытков на будущее не предусмотрены.

Что касается другого объекта налогообложения – доходов, уменьшенных на величину расходов, то налоговая ставка по нему 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, выплачен-

ных организацией или предпринимателем за счет собственных средств (п. 2 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ).

Учтите, что статьей 346.16 Налогового 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 (п. 6 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ).

Минимальный налог составляет 1 процент от суммы доходов налогоплательщика.

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 (доходы минус расходы) на величину убытка, полученного в результате применения упрощенной системы налогообложения (п. 7 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ). 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.

Как видите, у каждого объекта налогообложения есть свои плюсы и свои минусы. Так какой же объект налогообложения выбрать?

Если организация (предприниматель) собирается работать без прибыли, убыточно, то ей нужно выбрать «доходы минус расходы» в качестве объекта налогообложения.

Если же организация нацелена на получение прибыли от своей коммерческой деятельности, то ей следует произвести некоторые расчеты, чтобы определить наиболее выгодный объект налогообложения.

Мы хотим предложить вам схему, следуя которой можно определить, какой объект налогообложения больше подходит именно вашей организации (предпринимателю).

Шаг первый

Выбор объекта налогообложения в первую очередь зависит от величины расходов, которые налогоплательщик может учесть при расчете единого налога.

Несмотря на то что разница между доходами и расходами в этом случае равна 0, прибыли нет, налогоплательщику придется заплатить минимальный налог, который составляет 1 процент от суммы доходов.

Сумма минимального налога будет равна сумме единого налога в том случае, когда доля расходов составляет 93,33 процента ($(100 \text{ процентов} - 93,33 \text{ процента}) \times 15 \text{ процентов} : 100 = 1 \text{ процент}$).

В том случае, если у организации (предпринимателя) не будет никаких расходов, которые бы он смог учесть при расчете единого налога, единый налог составит 15 процентов от суммы полученного дохода.

Теперь рассмотрим другой объект налогообложения – доходы. В этом случае сумма единого налога не зависит от величины расходов и составляет 6 процентов от суммы доходов при любой величине доходов.

В том случае, если доля расходов в составе доходов налогоплательщика составляет 60 процентов, ему совершенно все равно, какой выбирать объект налогообложения, так как сумма единого налога все равно будет одинаковой – 6 процентов от величины полученных доходов.

Если расходы у налогоплательщика меньше 60 процентов, то ему целесообразно выбирать в качестве объекта налогообложения доходы. Дело в том, что при таком соотношении доходов и расходов доля единого налога, рассчитанного на основании разницы между доходами и расходами, будет увеличиваться с 6 процентов до 15 процентов.

Например, если доля расходов равна 30 процентам, то единый налог будет составлять 10,5 процента в составе доходов, а в случае если расходы равны 20 процентам, то единый налог – 12 процентов.

В то же время единый налог, рассчитанный с доходов, составляет всего 6 процентов.

В том случае, если расходы больше 60 процентов, однозначного ответа на вопрос, какой следует выбрать объект налогообложения, дать нельзя. Сначала необходимо рассмотреть влияние пенсионных взносов на сумму единого налога при использовании в качестве налогообложения доходов организации (предпринимателя).

Для этого сделаем еще один шаг.

Шаг второй

Сумма единого налога, которую уплачивают налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, может быть уменьшена на сумму взносов на обязательное пенсионное страхование, но не более чем на 50 процентов. Иными словами, величина единого налога может уменьшиться с 6 до 3 процентов от общей суммы дохода.

Организации и предприниматели, которые уплачивают единый налог по ставке 6 процентов, могут уменьшить его сумму на величину выплаченных пособий по временной нетрудоспособности. Правда, это возможно только при условии, что указанные пособия выплачиваются за счет собственных средств организации или предпринимателя, а не за счет средств фонда социального страхования.

При этом уменьшать сумму единого налога можно хоть до нуля, ведь никаких ограничений в Налоговом кодексе нет.

Следовательно, те налогоплательщики, которые берут на работу только исключительно здоровых сотрудников и не собираются оплачивать им дни болезни за

свой счет, могут сразу сделать окончательный выбор объекта налогообложения.

Всем остальным организациям и предпринимателям стоит сделать еще один шаг.

Шаг третий

Он заключается в том, чтобы на основании данных за предыдущие годы, сложившейся ситуации и условий трудовых договоров попытаться рассчитать сумму пособий по временной нетрудоспособности, которую организации придется выплатить за год своим работникам. Определить эту цифру очень сложно. Заболеет или не заболеет сотрудник – неизвестно.

Можно установить максимальную и минимальную сумму больничных, которую организации, возможно, придется выплатить за свой счет. Исходя из этих двух показателей и следует определять, какой объект налогообложения для организации наиболее выгоден.

Предположим, что организация выберет в качестве объекта налогообложения доходы. Сумма единого налога составит 6 процентов от общей суммы дохода.

Следовательно, если сумма выплат пособий по временной нетрудоспособности и взносов на обязательное пенсионное страхование будет превышать 6 процентов от величины доходов, то организации ничего не придется платить в бюджет. Иными словами, величина единого налога при использовании доходов в качестве объекта налогообложения зависит от доли взносов в ПФР и пособий по временной нетрудоспособности, которые организация выплачивает за счет собственных средств, в составе доходов.

Идем дальше – основные средства. По общему правилу налогоплательщики, которые платят единый налог с доходов, все расходы, в том числе на покупку основных средств при расчете единого налога, вообще не учитывают. Между тем «упрощенцы», которые платят

налог с разницы между доходами и расходами, стоимость оплаченных основных средств в целях налогообложения учитывают с момента их ввода в эксплуатацию (подп. 1 п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Причем эти расходы необходимо отражать на последний день отчетного (налогового) периода (подп. 4 п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

Вот и возникает закономерный вопрос: могут ли «упрощенцы», сменившие объект налогообложения с «доходов» на «доходы минус расходы» уменьшить доход и на стоимость основных средств, приобретенных ими в период применения спецрежима? Чиновники отвечают на этот вопрос отрицательно. Логика их проста. Все условия, необходимые для отражения в расходах стоимости приобретенного основного средства, были выполнены еще до смены объекта налогообложения. Поэтому оснований учитывать затраты в расходах у организации или предпринимателя нет.

Другое дело, если речь идет об объектах основных средств, которые уже имелись у организации на момент перехода на упрощенную систему налогообложения.

Напомним: порядок их списания зависит от срока полезного использования данных объектов. Основные средства, которые служат меньше трех лет, списывают в первый год применения упрощенной системы налогообложения. Если же данный срок составляет от трех до 15 лет включительно, учитывать такие затраты нужно в течение трех лет (частями по 50, 30 и 20 процентов от стоимости). А если срок полезного использования превышает 15 лет – равными долями в течение 10 лет.

Понятно, что раз сменить объект налогообложения можно только через три года после применения «упрощенки», то остаточную стоимость основных средств со сроком полезного использования до 15 лет включительно учесть в расходах после выбора нового объекта организация уже не сможет. А вот остаточную стоимость

объектов основных средств со сроком полезного использования, превышающих 15 лет и купленных до перехода на упрощенную систему, можно учесть при расчете единого налога после смены объекта налогообложения. Так и рассуждали чиновники в комментируемом выше письме. Правда, при этом не уточнено, в течение какого срока следует учитывать затраты – десяти или семи лет (десять лет за минусом трех лет применения «упрощенки» с объектом «доходы») и как следует включать остаточную стоимость ежегодно.

А что касается определения ежегодной доли списания, то тут действует общий порядок: за год можно списать десятую часть стоимости основного средства. Правда, в этом случае останется недосписанный остаток. Куда девать его, также непонятно. Очевидно, что можно включать в расходы седьмую часть стоимости, правда, в этом случае не исключен конфликт с налоговиками, которые могут посчитать, что организация занижает единый налог.

Что касается сырья и материалов, то согласно новой редакции подпункта 1 пункта 2 статьи 346.17 Налогового кодекса РФ затраты на приобретение сырья и материалов учитывают при расчете единого налога лишь при одновременном выполнении двух условий: материалы должны быть оплачены и списаны в производство. Получается, что материальные расходы появляются у фирмы или предпринимателя в том периоде, когда будут выполнены оба условия. Поэтому специалисты главного финансового ведомства разъяснили: спецрежимники, сменившие объект налогообложения с «доходов» на «доходы, уменьшенные на величину расходов», вправе включить в базу при расчете единого налога стоимость сырья и материалов, купленных и оплаченных еще в 2007 году, но отпущенных в производство только сейчас. А учесть после смены объекта налогообложения затраты, связанные с покупкой сырья и материалов, ко-

торые списаны в производство в 2008 году, «упрощенцы» смогут только при условии, что они рассчитались с поставщиком указанного сырья в 2008 году.

И наконец, осталось определиться с готовой продукцией. Вот тут-то как раз все просто. Так как при расчете налога доходы учитывались и раньше, то, в каком периоде была отгружена готовая продукция покупателям или оплачена последними, никакого значения не имеет. Получается, что выручка будет учтена при налогообложении в любом случае. Тогда как затраты, понесенные в связи с ее производством, не смогут быть учтены при расчете единого налога. Причем заплатить его в таком случае придется уже по ставке 15, а не 6 процентов.

6.6. Особенности учета доходов при упрощенной системе налогообложения

6.6.1. 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 статьей 249 Налогового кодекса РФ, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 Налогового кодекса РФ. А при определении объекта налогообложения организациями не учитывать доходы, предусмотренные статьей 251 Налогового кодекса РФ.

В тех случаях, когда в статьях 249 и 250 имеются ссылки на другие статьи главы 25 Налогового кодекса

РФ, они применяются, если не противоречат другим положениям главы 26.2 Налогового кодекса РФ (письмо МНС России от 11 июня 2003 г. № СА-6-22/657).

Не учитываются в составе доходов полученные дивиденды, если с них удержаны налоги налоговыми агентами в соответствии со статьями 214 и 275 Налогового кодекса РФ. Об этом, в частности, сказано в письме Минфина России от 20 февраля 2006 г. № 03-11-04/2/47.

Так, согласно пункту 2 статьи 346.15 Налогового кодекса РФ налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса РФ, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 Налогового кодекса РФ.

При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, предусмотренные статьей 251 настоящего Налогового кодекса РФ.

Не учитываются в составе доходов доходы в виде полученных дивидендов, если их налогообложение произведено налоговым агентом в соответствии с положениями статей 214 и 275 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, в том случае, если российская организация выплачивает дивиденды организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, и при этом как налоговый агент исчисляет, удерживает и перечисляет с указанных сумм налог на прибыль организаций, организация – получатель дивидендов не учитывает данные денежные суммы в качестве доходов при определении налоговой базы по единому налогу.

Доходы, полученные по договору мены

Доходами в упрощенной системе налогообложения признаются не только денежные средства, полученные от реализации товаров (работ, услуг). Единым налогом облагаются доходы в виде имущества, полученного без-

возмездно или по договору мены (письмо МНС России от 26 мая 2004 г. № 04-02-05/2/25).

Доходы, полученные в натуральной форме, то есть в виде имущества или имущественных прав, учитываются по рыночным ценам.

Авансы полученные

Облагать единым налогом полученные «упрощенцем» авансы или нет, вопрос спорный. С одной стороны, прямо об этом в главе 26.2 Налогового кодекса РФ не сказано. Поэтому некоторые специалисты придерживаются той точки зрения, что авансы не должны включаться в доходы при упрощенной системе налогообложения. Следовательно, платить с них единый налог не нужно. Доводы они приводят следующие. В пункте 1 статьи 346.15 Налогового кодекса РФ указано, что организации при определении объекта налогообложения учитывают:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса РФ;

- внереализационные доходы, определяемые по правилам статьи 250 Налогового кодекса РФ.

Авансы же, полученные организацией или предпринимателем, доходом от реализации считаться не могут. Ведь в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса РФ выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права. В свою очередь, статья 39 Налогового кодекса РФ реализацией товаров (работ или услуг) называет передачу на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. А в случаях, предусмотренных На-

логовым кодексом РФ, передачу права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе. Понятно, что на момент получения аванса передачи права собственности не происходит.

Не могут быть признаны авансы и внереализационными доходами. Дело в том, что согласно статье 41 Налогового кодекса РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, которую можно оценить. При получении аванса об экономической выгоде говорить не приходится. Ведь в данном случае организация берет на себя обязательство перед фирмой, выдавшей аванс. А если в счет этого аванса товар поставлен не будет (или не будут выполнены работы, оказаны услуги), деньги надо будет вернуть. Вот и получается, что полученный аванс доходом не является. А значит, платить с него доход не нужно.

Налоговики, понятно, придерживаются другой точки зрения. Она изложена выше. Более того, с чиновниками согласны и судьи. Так, ВАС РФ в решении от 20 января 2006 г. № 4294/05 отказался признать недействующим пункт 2 письма МНС России от 11 июня 2003 г. № СА-6-22/657. Свой вердикт судьи обосновали так.

Объектом налогообложения в упрощенной системе налогообложения (глава 26.2 Кодекса) являются в соответствии со статьей 346.14 Налогового кодекса РФ доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов.

Порядок определения доходов установлен статьей 346.15 Налогового кодекса РФ: налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации и внереализационные доходы, содержание которых раскрывается в статьях 249 и 250 Налогового кодекса РФ главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.17 Налогового кодекса РФ датой получения доходов признается день поступления денежных средств в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

В целях применения главы 25 Налогового кодекса РФ не учитываются в качестве дохода поступления, предусмотренные статьей 251 Налогового кодекса РФ, в частности, в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления.

Статья 251 Налогового кодекса РФ упоминается в пункте 1 статьи 346.15 Налогового кодекса РФ в качестве содержащей перечень доходов, не учитываемых при определении объекта налогообложения в упрощенной системе налогообложения.

Что касается ссылки заявителя на пункт 1 статьи 39 Налогового кодекса РФ, в котором раскрывается понятие «реализация товаров, работ, услуг», то данный довод не опровергает оспариваемого разъяснения, поскольку в соответствии с пунктом 2 указанной статьи момент фактической реализации товаров, работ или услуг определяется в соответствии с частью второй Налогового кодекса РФ (в данном случае пунктом 1 статьи 346.17 Налогового кодекса РФ).

Указанное подтверждает обоснованность разъяснения Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, что полученная предварительная оплата (авансы) в счет отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) у налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, является объектом налогообложения в отчетном (налоговом) периоде их получения.

Как видите, спорить с чиновниками в данном случае трудно. Ведь заручившись столь весомой поддержкой, налогоплательщикам навряд ли удастся доказать в суде обратное. А значит, авансы нужно включать в доход.

Авансы возвращенные

По вопросу о том, нужно ли платить единый налог с сумм возвращенной предоплаты, чиновники Минфина высказались в письмах от 21 марта 2005 г. № 03-03-02-04/1/76 и от 24 мая 2005 г. № 03-03-02-04/1/128.

В первом случае минфиновцы разъясняли: если перечисленные партнеру авансы были учтены в составе расходов, то возвращенные суммы нужно учесть в составе налогооблагаемых доходов. Во втором письме был рассмотрен другой вариант: когда предоплата в составе расходов не учитывается. В этом случае чиновники из главного финансового ведомства заявили: возвращенные суммы в облагаемые доходы включать не надо. То же можно сказать и про фирмы, которые платят налог с доходов. Ведь такие «упрощенцы» расходы вообще не отражают.

В другом своем разъяснении, речь идет о письме от 4 июля 2005 г. № 03-11-04/2/11, чиновники отмечали: доходом признается лишь экономическая выгода «в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в отношении различных доходов согласно соответствующей главе Налогового кодекса РФ».

Из этого письма минфиновцев следует, что если к фирме вернулись ее же деньги, то никакой экономической выгоды нет. В такой ситуации с сумм, поступивших в распоряжение организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, единый налог можно не платить. Получается, что не любая сумма, которая не относится к налогооблагаемым доходам «упрощенца», перечислена в закрытом перечне ста-

тьи 251 Налогового кодекса РФ. Следовательно, нельзя говорить о том, что такие поступления автоматически облагаются единым налогом.

Есть также еще одно более новое письмо чиновников – письмо Минфина России от 14 апреля 2006 г. № 03-11-05/103. Оно также отвечает на вопрос, должны ли «упрощенцы» включать суммы возвращенных авансов в доходы при расчете единого налога. В нем сказано следующее. В соответствии с пунктом 1 статьи 346.17 Налогового кодекса РФ датой получения доходов у налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

При этом согласно статье 346.15 Налогового кодекса РФ при налогообложении не учитываются доходы, предусмотренные статьей 251 Налогового кодекса РФ.

В связи с тем, что статьей 251 Кодекса в состав доходов, не учитываемых при налогообложении, не включены суммы авансов, возвращенных покупателям (заказчикам), налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы», на сумму указанных авансов налоговую базу не уменьшают.

В комментируемом письме чиновники рассуждали таким образом: в состав доходов, не учитываемых при упрощенной системе налогообложения, не включены суммы авансов, возвращенных покупателям. Следовательно, налогоплательщик-«упрощенец» должен платить единый налог даже с возвращенного аванса.

Надо сказать, что в данном случае Минфин России противоречит сам себе. Как уже было сказано выше, по вопросу о том, нужно ли платить единый налог с сумм возвращенной предоплаты, чиновники уже вы-

сказались в письмах от 21 марта 2005 г. № 03-03-02-04/1/76 и от 24 мая 2005 г. № 03-03-02-04/1/128. И совсем иначе, чем в апрельском письме.

Указанные письма Минфина России помогут в споре с налоговиками. Ведь всегда можно сослаться на подпункт 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса РФ. Ведь выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции, освобождает его от налоговой ответственности, в том числе и от пеней.

6.6.2. 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 статье 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 (подп. 11 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ).

Глава 26.2 Налогового кодекса РФ практически не комментирует особенности определения внереализационных доходов, сразу отсылая к статье 250 Налогового кодекса РФ. Комментарий по порядку включения в состав доходов только двух видов внереализационных доходов представлен в пунктах 3 и 4 статьи 346.18 Налогового кодекса РФ.

В пункте 3 статьи 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. № 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 главы 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 пункте 4 статьи 346.18 Налогового кодекса РФ указано, что доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам, определяемым с учетом положений статьи 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.

Проценты, начисленные на депозитный вклад, являются внереализационным доходом организации (п. 6 ст. 250 Налогового кодекса РФ). При этом включать в состав налогооблагаемых доходов проценты по депозитным счетам нужно в момент, когда банк зачислит их на расчетный счет (п. 1 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

***Обратите внимание!** Если проценты зачислены на депозитный счет, то организация не может ими распорядиться. Поэтому налогооблагаемого дохода в этом случае не возникает.*

Задаток, полученный в счет обеспечения исполнения условий договора, не является доходом организации, так как указан в подпункте 2 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса РФ. Но это правило действует только в том случае, если соглашение о задатке составлено в письменной форме.

Однако если контрагент не исполнил своих обязательств и задаток стал собственностью организации, то у получателя задатка возникает налогооблагаемый доход. В этом случае задаток превращается в безвозмездно полученное имущество, стоимость которого необходимо включить в состав доходов (п. 8 ст. 250 Налогового кодекса РФ).

6.7. Расходы организации

6.7.1. Расходы на аренду

Организации, использующие в качестве объекта налогообложения величину доходов, уменьшенную на сумму расходов, могут уменьшить налоговую базу по единому налогу на сумму арендных (лизинговых платежей) за арендуемое (принятое в лизинг) имущество. Такое право предоставлено подпунктом 4 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

Аренда недвижимости

Договор аренды на срок более года должен быть заключен в письменной форме. Если хотя бы одна из сторон договора является юридическим лицом, договор аренды должен быть заключен в письменной форме независимо от срока.

Договор аренды недвижимого имущества, который заключен на срок не менее года, подлежит государственной регистрации (ст. 609 Гражданского кодекса РФ).

***Обратите внимание!** Договор, заключенный на такой срок, придется регистрировать даже в том случае, если он предусматривает аренду не всего здания, а лишь какого-то помещения в нем. Об этом сказано в информационном письме Президиума ВАС РФ от 1 июня 2000 г. № 53.*

Имущество, взятое в лизинг

По договору лизинга, или, как его еще называют, договору финансовой аренды, одна сторона – лизингодатель обязуется приобрести в собственность у определенного продавца имущество, указанное другой стороной – лизингополучателем, а затем передать его лизингополучателю за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. При этом лизингодатель не отвечает за выбор предмета лизинга и продавца. Впрочем, договором лизинга может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется лизингополучателем. Так сказано в статье 665 Гражданского кодекса РФ.

Общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя называются лизинговыми платежами.

Согласно пункту 1 статьи 11 Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя.

В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю (п. 1 ст. 19 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)»).

Когда лизингополучатель уплачивает лизингодателю выкупную стоимость имущества, возникает вопрос: а в какой момент лизингополучатель сможет учесть расходы на его приобретение в составе основных средств в целях исчисления единого налога?

Стоимость основных средств, полученных по договорам лизинга, может быть учтена в отчетном периоде перехода права собственности на эти основные средства. По мнению чиновников из Минфина России, до перехода права собственности на предмет лизинга лизингополучатель не сможет признать уплаченную сумму выкупной стоимости в качестве расходов на приобретение основных средств согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ. Такое разъяснение приведено в письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 25 марта 2005 г. № 03-03-02-04/1/88 «О расходах на приобретение основных средств организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения».

Что касается лизинговых платежей в части дохода лизингодателя, то организации-лизингополучатели вправе признать в составе расходов по аренде платежи за взятое в лизинг имущество (подп. 4 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Поскольку расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты, то при определении налоговой базы по единому налогу сумму лизинговых платежей учитывают в отчетных периодах их фактической уплаты лизингодателю.

Позиция чиновников не находит отклика в арбитражных судах. Известны случаи, когда налогоплательщикам удавалось доказать, что и выкупную стоимость

лизингового имущества они вправе списать в расходы, не дожидаясь, пока лизинговое имущество перейдет к ним в собственность. Так, скажем, судьи в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 15 июня 2006 г. по делу № А56-29416/2005 пришли к выводу, что общество обоснованно включило в расходы в составе единого лизингового платежа затраты на приобретение оборудования в части выкупной цены предмета лизинга.

Вот как рассуждали судьи. Расходы, указанные в пункте 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ, принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 названного Кодекса. Как видно из текста статьи 346.16 Налогового кодекса РФ, законодатель не выделяет в составе единого лизингового платежа полную выкупную стоимость предмета лизинга, являющегося основным средством.

В соответствии со статьей 2 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)» договор лизинга – договор, в соответствии с которым арендодатель (лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (лизингополучателем) имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование. Согласно статье 29 названного Закона под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга. В данную сумму входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю; возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Таким образом, лизинговый платеж, включающий в себя несколько самостоятельных платежей, является единым платежом, производимым в рамках единого договора лизинга.

Из вышеприведенного понятия лизинговых платежей следует, что цена предмета лизинга входит в состав лизинговых платежей в качестве затрат лизингодателя, связанных с приобретением предмета лизинга. Общество правомерно отнесло к расходам затраты на частичную оплату арендованных основных средств. Таким образом, инспекция необоснованно выделила в лизинговых платежах в качестве самостоятельной части платежей за приобретение предмета лизинга и исключила его из состава расходов. При этом ссылка налоговиков на то, что к расходам в данном случае относятся только плата за кредитные ресурсы, вознаграждение лизингодателю и НДС, не соответствует налоговому законодательству.

Надо сказать, что указанное решение не единичное. Подобный вердикт судьи ФАС Северо-Западного округа вынесли в постановлении от 29 сентября 2006 г. по делу № А56-44099/2005. Как видите, судиться с налоговиками имеет смысл. Правда, учтите, что подобные выводы содержатся только в постановлениях одного округа. Поэтому предугадать, как поступят коллеги судей ФАС Северо-Западного округа в других округах, невозможно.

6.7.2. Материальные расходы

В соответствии с пунктом 5 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ фирмы, перешедшие на упрощенную систему налогообложения и рассчитывающие единый налог с разницы между доходами и расходами, могут включить в затраты материальные расходы. В свою очередь, пункт 2 упомянутой статьи определяет: матери-

альные расходы признаются по правилам, которые предусмотрены статьей 254 Налогового кодекса РФ.

К материальным расходам относятся следующие затраты налогоплательщика на покупку:

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

- материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку); на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);

- инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

- 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.

Порядок списания материальных расходов прописан в пункте 2 статьи 346.17 Налогового кодекса РФ. Расходы

являются осуществленными и оплаченными затратами. Оплатой признается момент погашения задолженности путем списания денег с расчетного счета налогоплательщика или выдачи наличных из кассы или иной способ погашения задолженности (в момент такого погашения).

Рассмотрим порядок списания материальных расходов подробнее.

Расходы на сырье и материалы

Итак, организация может уменьшить свой доход на стоимость сырья и материалов при соблюдении двух условий:

- сырье и материалы отпущены в производство;
- стоимость материалов и сырья оплачена поставщикам.

Для отражения затрат на материалы в Книге учета необходимы как минимум три документа. Первый – это накладная, по которой материалы были оприходованы на склад предприятия от поставщика. Она подтверждает, что право собственности на эти материалы перешло к покупателю. Второй – это внутренняя накладная, требование-накладная или лимитно-заборная карта. На основании этих документов материалы передаются в производство. И третий документ – платежное поручение с отметкой банка или квитанция к приходному кассовому ордеру, которые указывают на то, что материалы оплачены.

На наш взгляд, в графе 2 первого раздела Книги учета нужно указать номер и дату документа, на основании которого материалы были переданы в производство, а также номер и дату документа на оплату приобретенных материалов.

Оценка стоимости материалов, списанных в производство

Статья 254 Налогового кодекса РФ разрешает оценивать списанные материалы по:

- стоимости единицы запасов;

- средней стоимости;
- стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО).

Теоретически организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, может оценивать материалы, списанные в производство, любым из перечисленных способов. Однако на практике организовать такой учет будет достаточно сложно. Если организация в течение месяца приходит несколько партий однородных материалов, то целесообразно оценивать использованные материалы методом ФИФО. При этом, чтобы не запутаться, оплачивать материалы лучше в той последовательности, в которой они поступили на склад предприятия.

Затраты, связанные с приобретением материалов

Согласно пункту 2 статьи 254 Налогового кодекса РФ в стоимость материалов, помимо цены приобретения, включаются также:

- комиссионные вознаграждения, уплаченные посредническим организациям;
- ввозные таможенные пошлины и сборы;
- расходы на транспортировку;
- другие затраты, связанные с приобретением материальных ценностей.

Чтобы эти затраты были признаны расходами в целях расчета единого налога, они должны быть оплачены. Таким образом, если при покупке материалов организация понесла дополнительные затраты, то стоимость материалов можно будет признавать в качестве расходов только при одновременном выполнении трех условий:

- стоимость материалов оплачена поставщику;
- материалы списаны в производство;
- затраты, связанные с приобретением материалов, оплачены.

Учет импортных материалов

При ввозе материалов на таможенную территорию РФ предприятие должно уплатить НДС, таможенную пошлину и сборы. Иначе товары не выпустят с таможенного терминала.

Сумму НДС, уплаченную на таможне, можно сразу списать на расходы предприятия. А вот таможенную пошлину и таможенные сборы нужно включить в стоимость приобретенных материалов.

Обратите внимание! *Стоимость импортного товара, которая выражена в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату оплаты, а не на дату оприходования товара.*

Расходы на коммунальное обслуживание

Коммунальные платежи в закрытом перечне расходов отдельно не упомянуты. Однако это не значит, что их нельзя учесть при расчете единого налога.

Согласно подпункту 5 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса РФ в состав материальных расходов включаются расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, которые расходуются на технологические цели, выработку всех видов энергии и отопление зданий. Поэтому коммунальные платежи уменьшают доходы при расчете единого налога. В этом случае они отражаются в Книге учета доходов и расходов на основании актов, которые выдает снабженческая организация. Понятно, что коммунальные расходы должны быть оплачены. При этом не имеет значения, какой деятельностью занимается организация или предприниматель – производственной, торговой либо любой другой. Ведь без электроэнергии, отопления и водоснабжения невозможно вести никакую деятельность. А значит, это расходы обоснованные.

Расходы на оплату работ и услуг сторонних организаций

Расходы на оплату работ и услуг сторонних организаций прямо в статье 346.16 Налогового кодекса РФ не упомянуты. Однако они входят в состав материальных расходов организаций, уплачивающих налог на прибыль (подп. 6 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ). Очевидно, что перечень материальных расходов для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, должен быть точно таким же, как и у фирм, уплачивающих налог на прибыль при общем же режиме налогообложения.

То есть организации, уплачивающие единый налог с разницы между доходами и расходами, могут учесть стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями в составе материальных расходов (подп. 5 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

К работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль над соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы.

Налоговики на местах настаивают, что для определения того, можно ли считать работы (услуги) производственными, необходимо обращаться к Общероссийскому классификатору услуг населению (ОКУН) и ГОСТам.

В качестве примера можно привести письмо УМНС России по г. Москве от 8 октября 2003 г. № 21-09/55998 «О затратах на приобретение работ и услуг». В указанном письме чиновники рассматривают, что может относиться к услугам производственного характера в отно-

шении общепита. Так, в соответствии с ОКУН к услугам общественного питания, в частности, относятся «услуги по организации музыкального обслуживания» (код 122501). Кроме того, ГОСТ Р 50762-95 «Общественное питание. Классификация предприятий» предусматривает требование наличия музыкального обслуживания (выступления вокально-инструментальных ансамблей, солистов) только в ресторанах класса «люкс» и «высший». В связи с этим столичные налоговики делают вывод, что только рестораны указанных категорий вправе включать в состав материальных расходов при расчете единого налога стоимость услуг по музыкальному обслуживанию.

Конечно, это подход неверен. Решая вопрос о том, являются ли конкретные работы или услуги, которые оказывают сторонние организации производственными, нужно исходить из их характера. И уж никак не из требований ГОСТа, на который, конечно, можно ориентироваться, но который ни в какой мере не относится к законодательству о налогах и сборах. Более того, у компаний разных сфер бизнеса перечень производственных расходов будет, конечно, отличаться.

Затраты на хозяйственные нужды

Организации, которые применяют упрощенную систему налогообложения, для обеспечения нормальных санитарно-гигиенических условий труда работников и поддержания помещения в чистоте приобретают хозяйственные товары и товары бытовой химии. Скажем, туалетную бумагу, одноразовые бумажные полотенца, салфетки, туалетное мыло, губки для посуды, салфетки из нетканого материала, а также чистящие средства, пакеты для мусора, освежители воздуха.

Все эти затраты организация вправе учесть при расчете единого налога в качестве материальных расходов.

Дело в том, что на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса РФ к таковым расходам, в частности, относятся затраты налогоплательщика на приобретение материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели).

Следовательно, суммы, потраченные «упрощенцем» на покупку хозяйственных товаров и предметов бытовой химии, относятся к расходам на хозяйственные нужды. А раз так, фирма может уменьшить на них свои налогооблагаемые доходы. Однако учтите: тут не стоит забывать о принципах признания расходов: они должны быть обоснованы и документально подтверждены (ст. 252 Налогового кодекса РФ). Если со вторым условием все ясно – у бухгалтера наверняка на руках будут документы: чеки, накладные, счета-фактуры и т. п. То в отношении обоснованности возникает вопрос: есть ли какие-нибудь нормы списания расходов на хозяйственные нужды? Минфин России в письме от 1 сентября 2006 г. № 03-11-04/2/182 указывает, что таких норм нет. Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета НДС и акцизов), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением хозяйственных товаров.

Расходы на обслуживание ККТ

Согласно пункту 35 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ в расходы можно относить затраты на обслуживание контрольно-кассовой техники. Надо сказать, что проблем со списанием подобных затрат не возникает и сейчас. Несмотря на то что расходы на обслуживание кон-

трольно-кассовой техники прямо статьей 346.16 Налогового кодекса РФ в действующей редакции не упомянуты, списать их можно и сейчас. Дело в том, что организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны вести кассовые операции в соответствии с установленным порядком. На этом настаивает пункт 4 статьи 346.11 Налогового кодекса РФ. То есть соблюдать Порядок ведения кассовых операций в РФ (утвержден решением совета директоров Банка России от 22 сентября 1993 г. № 40) и положения, предусмотренные Федеральным законом от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении ККТ при осуществлении наличных денежных расчетов и расчетов с использованием платежных карт».

Таким образом, применение ККТ является обязанностью каждой организации (предпринимателя), использующей упрощенный режим налогообложения.

Подпунктом 6 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что к материальным расходам относятся затраты налогоплательщика на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями.

К работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по оказанию услуг, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы.

То есть фирмы и предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения и рассчитывающие единый налог с доходов за минусом расходов, вправе учитывать в составе расходов затраты по техническому обслуживанию (ЦТО) и ремонту ККТ, произведенные согласно договору с центром технического обслуживания. Ведь данные затраты относятся к материальным расходам (подп. 5 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Кстати, с таким подходом согласны и столичные

налоговики (письмо УМНС по г. Москве от 26 апреля 2004 г. № 21-08, 21-09/28428).

По мнению налоговиков, чтобы включить затраты по техническому обслуживанию и ремонту ККТ необходимо одновременное выполнение сразу двух условий:

- расходы по договору с центром технического обслуживания должны быть фактически оплачены;
- работы (услуги) по договору должны быть фактически выполнены.

Однако договор с ЦТО заключается на определенный период, в течение которого центр обязуется установить ККТ, проводить планово-профилактические работы, гарантийный ремонт, доставлять расходные материалы и т. д. И как правило, деньги вносят единовременно. В этом случае сумму оплаты по договору с ЦТО включают в состав расходов постепенно частями в течение срока, на который заключен договор.

В составе расходов можно также учесть стоимость контрольно-кассовых лент, красящих лент и краску для печатающего механизма ККТ (письмо УМНС России по г. Москве от 6 января 2004 г. № 21-09/00507 «Об учете затрат на ведение кассового хозяйства»). А также стоимость использованных тонеров, картриджей, чековой ленты при условии, что аппараты (POS-терминалы) используются в деятельности компании (письмо Минфина России от 17 мая 2005 г. № 03-03-02-04/1/123).

С 2008 года расходы по обслуживанию ККТ выделены в отдельную статью.

6.7.3. Расходы на оплату труда

Какие выплаты включаются в состав расходов на оплату труда

Состав этих расходов определяется в соответствии со статьей 255 Налогового кодекса РФ (подп. 6 п. 1, п. 2 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Напомним, что глава 25 Налогового кодекса РФ разрешает включать в состав расходов на оплату труда:

- любые начисления работникам в денежной и натуральной форме, в том числе стимулирующие, компенсационные, поощрительные;
- расходы, которые связаны с содержанием работников.

Включение этих затрат в состав расходов разрешено при условии, что указанные начисления и расходы предусмотрены нормами законодательства РФ, трудовыми или коллективными договорами.

Кроме того, к расходам на оплату труда относятся платежи по договорам добровольного и обязательного страхования работников (негосударственное пенсионное страхование, добровольное медицинское страхование и т. п.). Учтите, что расходы на добровольное страхование работников можно учесть при расчете единого налога только в пределах норм, которые установлены пунктом 16 статьи 255 Налогового кодекса РФ.

Помимо этого, нужно помнить, что часть выплат работникам нельзя отнести к расходам на оплату труда. Речь идет о тех расходах организации, которые указаны в пунктах 21–29 статьи 270 Налогового кодекса РФ:

- расходы на любые виды вознаграждения, которые выплачиваются работникам не на основании трудовых договоров;
- премии, выплачиваемые за счет целевого финансирования;
- суммы материальной помощи;
- оплата дополнительного отпуска, который предоставлен сверх отпуска, установленного законодательством;
- надбавки к пенсиям и единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда;
- доходы (дивиденды, проценты) по акциям;
- оплата проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования и ведомственным транспортом;

- оплата ценовых разниц при продаже сотрудникам товаров (работ, услуг) по льготным ценам;
- оплата путевок на лечение и отдых, экскурсий и путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках и клубах;
- оплату товаров для личного потребления работников и т. д.

При этом расходы на оплату труда учитываются 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 (подп. 1 п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

Как оформлять расходы на оплату труда

Организации освобождены от ведения бухгалтерского учета (ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Поэтому расходы на оплату труда на счетах бухгалтерского учета не отражаются.

В то же время все записи в Книге учета доходов и расходов делаются на основании первичных документов. Для расчета сумм, подлежащих выплате сотрудникам, необходимо составить либо расчетно-платежную ведомость (форма № Т-49), либо расчетную ведомость (форма № Т-51).

В первом случае на основании расчетно-платежной ведомости бухгалтер будет выдавать заработную плату работникам. А во втором случае необходимо дополнительно оформить платежную ведомость (форма № Т-52). Унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты утверждены постановлением Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. № 1.

Ведомости по формам № Т-49 и Т-53 регистрируются в специальном журнале. Журнал составляется по форме № Т-53а «Журнал регистрации платежных ведомостей».

В расчетно-платежной и в платежной ведомостях указывается та сумма, которая должна быть выдана работникам. Однако возможно, что не все работники смогут получить причитающиеся им деньги. Поэтому на сумму фактически выданной заработной платы оформляется расходный кассовый ордер (форма № КО-2). А в расчетно-платежной или в платежной ведомости (соответственно графа 23 и графа 5) напротив фамилий тех работников, которые не получили начисленные суммы, нужно сделать пометку «Депонировано».

Учет расчетов с депонентами ведется в специальном реестре или в Книге учета депонентов. Налог на доходы физических лиц с депонированной заработной платы в бюджет не перечисляется.

В Книге учета доходов и расходов указывается только та сумма заработной платы и прочих выплат, которая фактически выдана сотрудникам. Если организация перечисляет заработную плату работникам на личные банковские счета, то составляется только расчетная ведомость (форма № Т-51).

Когда следует признавать расходы на оплату труда в целях налогообложения

Так как все организации (предприниматели), применяющие упрощенный метод налогообложения, используют кассовый метод признания доходов и расходов (ст. 346.17 Налогового кодекса РФ), расходы на оплату труда учитываются в целях налогообложения на дату:

- выдачи работникам денежных средств из кассы;
- перечисления денежных средств с расчетного счета организации на личные банковские счета сотрудников;
- передачи работникам продукции в счет заработной платы.

Что касается выплаты зарплаты в натуральной форме, то бухгалтеру нужно помнить следующее. Статьей 131 Трудового кодекса РФ установлено, что не менее

80 процентов заработной платы должно выплачиваться деньгами и только 20 процентов от суммы, подлежащей выплате сотруднику, может быть выдано в натуральной форме – продукцией, товарами, работами или услугами.

Следуя требованиям Трудового кодекса, работодатели обязаны выплачивать заработную плату каждые полмесяца (ст. 136 Трудового кодекса РФ). Ту часть заработной платы, которая выплачивается за первую половину месяца, принято называть авансом, а заработную плату за вторую половину месяца – окончательным расчетом.

Трудовой кодекс обязывает работодателей в письменной форме извещать каждого работника о составных частях заработной платы, которая причитается ему на определенный период.

Аванс выплачивается уже после того, как первая половина месяца полностью отработана. Перед тем как выплатить аванс, бухгалтер должен начислить заработную плату за первую половину месяца и выдать каждому работнику расчетный листок.

Следовательно, сумму выплаченного аванса бухгалтер может учесть в составе расходов текущего месяца. Записи в Книге учета доходов и расходов делаются на основании платежной ведомости.

Сумма денежных средств за вторую половину фактически отработанного месяца выплачивается, как правило, в начале следующего месяца. Поэтому учесть в составе расходов на оплату труда сумму окончательного расчета можно лишь в следующем месяце.

Как учитывать налог на доходы физических лиц

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы за вычетом расходов, вправе включить в расходы затраты на оплату труда, а также на выплату пособий по временной нетрудоспособности, причитающихся работникам на основании законодательства РФ (подп. 6 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Эти расходы учитываются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций статьей 255 Налогового кодекса РФ. В соответствии с этой статьей любые начисления работникам в денежной или натуральной форме включаются в расходы налогоплательщика на оплату труда.

Следовательно, расходом на оплату труда признается начисление в пользу работника, а не выплаченная ему сумма. Получается, что суммы налога на доходы физических лиц включаются в расходы организации в составе затрат на оплату труда. Однако, поскольку при применении «упрощенки» используется кассовый метод учета доходов и расходов, суммы удержанного налога включают в расходы после того, как он будет перечислен в бюджет.

Такого мнения придерживаются и чиновники. В качестве примера можно привести письмо Минфина России от 5 июля 2004 г. № 03-03-05/2/44.

То есть, по мнению авторов этого письма, организации могут включить в состав расходов на оплату труда по подпункту 6 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ только те суммы, которые были фактически выплачены сотрудникам. Сумма же налога на доходы физических лиц, которая была удержана с начисленных доходов и перечислена в бюджет, в составе расходов на оплату труда не учитывается. Нельзя учесть суммы НДФЛ и согласно подпункту 22 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ как налоги и сборы, уплаченные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. По мнению подмосковных налоговиков, работодатели при удержании и уплате НДФЛ исполняют обязанности налогового агента и перечисляют в бюджет сумму НДФЛ не за счет собственных средств.

Однако такая точка зрения не находит отклика в арбитражных судах. Скажем, ФАС Московского округа

в постановлениях от 22 февраля 2005 г. по делу № КА-А41/775-05 и от 13 мая 2005 г. по делу № КА-А41/3577-05 (резолютивная часть оглашена 11 мая 2005 г.) пришел к совершенно правильному выводу о том, что НДФЛ относится к расходам на оплату труда.

Материальная помощь

Часто сотрудникам организации, которые применяют упрощенную систему налогообложения, выплачивается материальная помощь: к отпуску, в связи с рождением ребенка, в связи с первым вступлением в брак и др. Как учитывается выплаченная работникам материальная помощь в целях исчисления единого налога, уплачиваемого при применении «упрощенки»?

По мнению чиновников, такие выплаты не учитываются при расчете единого налога. Причем в письме от 12 октября 2006 г. № 03-11-04/2/206 Минфин России просто заявил, что статья 255 Налогового кодекса РФ не содержит такого вида расходов, как затраты в виде выплаченных сумм материальной помощи. А раз так, указанные расходы не уменьшают налоговую базу по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

На самом деле материальную помощь не включить в расходы при расчете единого налога упрощенной системы нельзя, поскольку она прямо поименована в пункте 23 статьи 270 Налогового кодекса РФ. А это значит, – включить ее в расходы. А в соответствии с пунктом 2 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ расходы, указанные в пункте 1 этой статьи, принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 Налогового кодекса. Статья 252, в свою очередь, прямо указывает, что фирма вправе уменьшить полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Налогового кодекса РФ).

НДФЛ платить с сумм материальной помощи придется. Организации, которые применяют упрощенную систему, должны удержать с дохода сотрудников налог. Не придется платить налог лишь с материальной помощи, сумма которой не превышает 4000 руб. На это прямо указывает пункт 28 статьи 217 Налогового кодекса РФ.

Если же размер материальной помощи превышает 4000 руб., то с суммы сверх этого предела придется НДФЛ удержать. Исключение – материальная помощь, выданная сотруднику в связи с чрезвычайным обстоятельством или смертью члена семьи. Такие выплаты полностью не облагаются НДФЛ. Но здесь надо учесть следующий нюанс. Налоговый кодекс РФ не раскрывает, кого считать членом семьи сотрудника. Поэтому следует обратиться к статье 2 Семейного кодекса РФ. Она гласит, что членами семьи являются супруги, родители и дети. Такие же разъяснения привел и Минфин России в письме от 15 сентября 2004 г. № 03-05-01-04/12.

Премии

Премии, выплаченные сотрудникам, по-разному учитываются при расчете единого налога. Все зависит от характера поощрений.

Возможные варианты: премии предусмотрены в трудовых или коллективных договорах, выданы по приказу руководителя или по решению учредителей.

Если премии предусмотрены трудовыми или коллективными договорами, их можно включить в состав расходов при расчете единого налога. Ведь в данном случае стоит ориентироваться на перечень расходов по оплате труда, прописанных в статье 255 Налогового кодекса РФ (п. 2 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). А пункт 25 статьи 255 Кодекса как раз и разрешает учитывать в составе расходов на оплату труда выплаты, предусмотренные коллективными и трудовыми договорами.

Впрочем, чиновники, забывая об этом пункте Минфина, опять ставят свое условие: дескать, учесть можно лишь те премии, размер которых зависит от результатов работы сотрудников (см., например, письмо от 23 ноября 2004 г. № 03-03-01-04/1-140). При этом они ссылаются на пункт 2 статьи 255 Кодекса. А, скажем, поощрения, приуроченные к праздникам или памятным датам, чиновники учитывать не позволяют. И хотя в разъяснении речь идет о налоге на прибыль, думается, что точно такой же подход они распространят и на единый налог, уплачиваемый при упрощенной системе налогообложения.

Однако в данном случае минфиновцы заблуждаются. Если премии не связаны с тем, как работал сотрудник, но предусмотрены в трудовых или коллективных договорах, такие выплаты включаются в расходы на оплату труда.

Премии, выданные по решению учредителей, при расчете единого налога не учитываются. Ведь они подпадают под пункт 22 статьи 270 Налогового кодекса РФ. Там сказано, что премии, выплаченные «за счет средств специального назначения или целевых поступлений» налогооблагаемые доходы не уменьшают. То же можно сказать и в отношении поощрений, выплаченных на основании приказа руководителя. Они не поименованы в трудовом (коллективном) договоре.

Отпуска

Согласно статье 139 Трудового кодекса РФ отпускные и компенсации за неиспользованный отпуск рассчитываются исходя из среднего заработка работника за последние 12 календарных месяцев.

Средний заработок определяют так. Складывают зарплату за последние двенадцать календарных месяцев. А результат делят на 12 и на среднемесячное число календарных дней – 29,4. Таким образом, получают среднедневной заработок. Для расчета отпускных эту величину умножают на число дней отпуска.

Пример

С 14 октября 2008 года сотруднику предоставлен очередной отпуск на 28 календарных дней. Таким образом, расчетный период – с 1 октября 2008 года по 30 сентября 2009 года. Предположим, что весь период был отработан полностью. За это время сотруднику начислена заработная плата, равная 78 664 руб.

Среднедневной заработок сотрудника составил:

78 664 руб. : 12 мес. : 29,4 дн. = 222,97 руб.

А отпускные таковы:

222,97 руб. x 28 дн. = 6243,16 руб.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска определяется путем деления суммы начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели.

Средний заработок при расчете отпускных определяется в соответствии с Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы. Напомним, что оно утверждено постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. № 922. Расчетным периодом, как мы сказали выше, являются 12 календарных месяцев, которые предшествовали месяцу, в котором работник пошел в отпуск.

В соответствии с пунктом 12 Положения при определении среднего дневного заработка из расчетного периода исключаются праздничные нерабочие дни. Согласно статье 112 Трудового кодекса РФ нерабочими праздничными днями в Российской Федерации являются:

1, 2, 3, 4 и 5 января – Новогодние каникулы;

7 января – Рождество Христово;

23 февраля – День защитника Отечества;

8 марта – Международный женский день;

1 мая – Праздник Весны и Труда;

9 мая – День Победы;
12 июня – День России;
4 ноября – День согласия и примирения.

Пособия по временной нетрудоспособности

При обычной системе налогообложения организации и предприниматели, осуществляющие выплаты физическим лицам, перечисляют в бюджет единый социальный налог (ЕСН). Часть этого налога направляется в Фонд социального страхования РФ.

За счет средств ФСС России работодатель может выплачивать работнику:

- пособие по временной нетрудоспособности;
- пособие по беременности и родам;
- единовременное пособие женщине, вставшей на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- единовременное пособие при рождении ребенка;
- ежемесячные пособия на период отпуска по уходу за ребенком до полутора лет;
- социальное пособие на погребение.

Кроме того, за счет средств социального страхования работодатель оплачивает дополнительные выходные дни по уходу за ребенком-инвалидом или инвалидом с детства в возрасте до 18 лет (средний заработок за 4 дня в месяц), а также стоимость путевок на оздоровление детей работников (в пределах ассигнований, выделенных организации на календарный год).

Работодатели, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождены от уплаты ЕСН (п. 1 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ). В то же время часть от суммы единого налога (минимального налога), перечисленного организацией в бюджет, направляется в бюджет ФСС РФ. Получается, что работодатели, применяющие упрощенную систему налогообложения, также финансируют Фонд социального страхования, хотя

средства направляются туда не напрямую, а через Федеральное казначейство.

Все пособия по обязательному социальному страхованию выплачиваются полностью за счет средств ФСС РФ. Исключением из этого правила являются пособия по временной нетрудоспособности.

6.7.4. Расходы на страхование

Расходы на обязательное страхование

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, могут включать в состав расходов затраты на обязательное страхование работников и имущества (подп. 7 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

1. Взносы на обязательное пенсионное страхование

Пенсионные взносы нужно начислять на те выплаты, которые облагаются ЕСН (п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ»). облагаемая база по взносам в ПФР определяется по правилам, которые установлены статьями 236 и 237 Налогового кодекса РФ. Начислять взносы нужно на выплаты по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам.

Вести учет начисленных выплат и вознаграждений, а также сумму взносов на обязательное пенсионное страхование необходимо по каждому физическому лицу (п. 4 ст. 243 Налогового кодекса РФ). Для этого рекомендуется использовать форму Индивидуальной карточки, которая приведена в приложении № 2 к Приказу МНС России от 27 июля 2004 г. № САЭ-3-05/443. Затем следует рассчитать сумму выплат и пенсионных взносов, начисленных по организации в целом, в Сводной карточке. Для этого можно использовать форму, ко-

торая приведена в приложении № 2.1 к указанному Приказу МНС России.

Не начислять пенсионные взносы можно только в двух случаях.

Первый – выплаты предприятия в пользу работника предусмотрены статьей 238 Налогового кодекса РФ. Например, государственные пособия, которые выплачиваются в соответствии с законодательством РФ, не подлежат обложению ЕСН (подп. 1 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ), а именно – пособие по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, уходу за ребенком, безработице и т. д.

Второй случай – расходы предприятия в пользу работника не уменьшают налогооблагаемую прибыль. Речь идет о тех выплатах, которые указаны в статье 270 Налогового кодекса РФ. Это, например, суммы материальной помощи, оплата проезда в общественном транспорте до работы и обратно, обеспечение работника бесплатным питанием и т. д.

Нужно ли на сумму материальной помощи начислять пенсионные взносы? Чиновники отвечают на этот вопрос положительно. В уже упоминавшемся письме от 12 октября 2006 г. № 03-11-04/2/206 минфиновцы рассуждают так.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, платят страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (п. 2 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ).

Согласно пункту 2 статьи 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, установленные главой 24 Налогового кодекса.

Согласно пункту 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ выплаты и вознаграждения вне зависимости от фор-

мы, 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.

Применение упрощенной системы налогообложения организациями и уплата единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период, согласно статье 346.11 Налогового кодекса предусматривают замену уплаты среди прочих и налога на прибыль организаций. Следовательно, налоговая база по налогу на прибыль у таких организаций не формируется как таковая.

Поскольку организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, не является плательщиком налога на прибыль организаций, на нее не распространяются положения пункта 3 статьи 236 Налогового кодекса.

Следовательно, суммы материальной помощи (за исключением поименованной в статье 238 Налогового кодекса РФ) облагаются страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование в общеустановленном порядке. Правда, при этом налогоплательщики вправе уменьшить сумму единого налога по упрощенной системе налогообложения на сумму страховых взносов, даже если они были уплачены не только с зарплаты, но и с премий или материальной помощи (письмо Минфина РФ от 26 июля 2006 г. № 03-11-04/2/152).

Что касается норм суточных, прописанных в постановлении Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 93, то они применяются только при расчете налога на прибыль. Рассчитывать по ним ЕСН, пенсионные взносы и НДФЛ нельзя. При этом судьи напомнили чиновникам порядок, который те сочли удобным забыть. А именно: когда нормативы, предусмотренные для расчета одного налога, предназначаются и для другого налога, используется такой прием как прямая отсылка.

В статье же 238 Налогового кодекса РФ отсылки к главе 25 нет. Применять нормы законодательства по аналогии в данном случае тоже нельзя. Ведь это противоречит статье 3 Налогового кодекса РФ. Там сказано, что законодательные акты должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке платить.

Другой вопрос, что ЕСН и пенсионные взносы организации, которые платят обычные налоги, со сверхнормативных суточных и так не платят. Тут «работает» норма пункта 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ. ЕСН (пенсионные взносы) не начисляется на те выплаты, которые не включаются в расходы при расчете налога на прибыль. А суточные, превышающие нормы постановления № 93, не включаются в расходы.

Сложнее дело обстоит как раз у «упрощенцев». Их-то как раз чиновники заставляют платить пенсионные взносы со сверхнормативных суточных (см., например, письмо Минфина России от 24 февраля 2005 г. № 03-05-02-04/37). Однако, вооружившись доводами, которые мы приводили в первом разделе, и комментируемым постановлением суда, мнение чиновников на местах вполне можно переломить.

Подводя итог всему сказанному, суммы суточных, превышающие 100 руб., не облагаются «зарплатными» налогами, если в коллективном договоре фирма прописала больший размер компенсаций для командировок.

Другой вопрос, что минфиновцы с упорством, достойным лучшего применения, отказываются прислушаться к доводам судей. Так, например, уже после того, как увидело свет решение ВАС РФ по поводу НДФЛ, Минфин успел выпустить несколько писем. Скажем, в письме от 21 марта 2005 г. № 03-05-01-04/62, чиновники категорично заявили, что с компенсаций, превышающих 100 руб., НДФЛ платить нужно. Дескать, Трудовой кодекс РФ предоставляет работодателю право ус-

танавливать, какие суммы возмещать сотруднику. А вот определять нормы таких расходов для целей налогообложения организация не может. Вот и получается, что со сверхнормативных суточных нужно удержать НДФЛ.

Как видите, скорее всего с ЕСН и пенсионными взносами будут те же проблемы. И все препоны придется преодолевать в судах. Однако шансы на то, что в споре победит фирма, практически стопроцентные. Ведь арбитражные суды прислушиваются к мнению Президиума ВАС РФ.

Таким образом, фирмы и предприниматели, применяющие этот налоговый режим, не должны платить пенсионные взносы с выплат, которые не включаются в расходы при расчете единого налога.

2. Пенсионные взносы в виде фиксированного платежа

Согласно статье 28 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» предприниматели, адвокаты, детективы и нотариусы, занимающиеся частной практикой, – все это страхователи – должны уплачивать за себя фиксированные взносы в ПФР.

В статье 28 Федерального закона № 167-ФЗ установлен минимальный размер фиксированного платежа – 154 руб. в месяц, или 1848 руб. в год (154 руб. x 12 мес.). Однако Правительство РФ вправе повысить его, сделав равным так называемой стоимости страхового года.

Фиксированный платеж на финансирование накопительной части трудовой пенсии обязателен для предпринимателей 1967 года рождения и моложе. То есть те предприниматели, адвокаты, детективы и нотариусы, занимающиеся частной практикой, которые родились до указанной даты, перечисляют на финансирование страховой части трудовой пенсии только 100 руб. (письмо Пенсионного фонда РФ от 10 января 2006 г. № КА-09-20/07).

Порядок и сроки уплаты фиксированных взносов должно определять Правительство РФ. Согласно пункту 4 Правил уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа в минимальном размере (утверждены постановлением Правительства РФ от 26 сентября 2005 г. № 582) фиксированный платеж предприниматели, адвокаты, частные нотариусы и детективы могут перечислять одновременно или частями.

Если они делают это раз в год, то должны заплатить сразу всю сумму – 1848 руб – не позднее 31 декабря. Можно платить и частями, но, как сказано в Правилах, минимум 154 руб. Но и в этом случае расплатиться с Пенсионным фондом не позже последнего дня года, за который платят взносы.

Если предприниматель начал свой бизнес или, наоборот, прекратил им заниматься не с начала года, то платеж нужно перечислить за период, когда деятельность велась. При этом за неполный месяц взносы нужно считать пропорционально количеству отработанных в нем календарных дней (п. 5 Правил).

Пример

Предприниматель решил прекратить заниматься бизнесом. В налоговую инспекцию он написал соответствующее заявление и был исключен ЕГРИП. Решение о государственной регистрации при прекращении лицом деятельности в качестве предпринимателя датировано 8 ноября 2006 года. В этом году предприниматель еще не перечислял пенсионные взносы в виде фиксированного платежа. Сумма взносов будет такой:

$$154 \text{ руб.} \times 10 \text{ мес.} + 154 \text{ руб.} \times 8 \text{ дн.} : 30 \text{ дн.} = 1581,07 \text{ руб.}$$

Налогоплательщики, исчисляющие единый налог с доходов, сумму налога (авансовых платежей по налогу), исчисленную за налоговый (отчетный) период,

уменьшают на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

Предприниматели, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов. При этом доходы и расходы рассчитываются нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм авансовых платежей по налогу.

3. Взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний

Организации, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, обязаны платить страховые взносы от несчастных случаев. Такой вывод можно сделать из статей 346.11 и 346.16 Налогового кодекса РФ.

Согласно пункту 2 статьи 20 Федерального закона от 16 июля 1999 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» взносы от несчастных случаев начисляются на заработную плату и иные доходы сотрудника. Но в качестве такого дополнительного дохода Федеральный закон № 125-ФЗ рассматривает только вознаграждения по гражданско-правовым договорам. Выплаты, с которых не нужно платить взносы от несчастных случаев, перечислены в постановлении Правительства РФ от 7 июля 1999 г. № 765.

4. Страхование автогражданской ответственности

Федеральным законом от 25 апреля 2002 г. № 40-ФЗ установлена обязанность для владельцев транспортных средств страховать за свой счет риск своей гражданской ответственности. Речь идет об ответственности, которая может наступить вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц при использовании транспортных средств.

Несмотря на то что указанный вид расходов прямо не поименован в статье 346.16 Налогового кодекса РФ, он включается в состав расходов на обязательное страхование (подп. 7 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Дело в том, что расходы на страхование учитываются при расчете единого налога в порядке, который установлен статьей 263 Налогового кодекса РФ. Согласно пункту 2 статьи 263 Налогового кодекса РФ расходы по обязательным видам страхования включаются в состав расходов в пределах страховых тарифов, которые утверждены в соответствии с законодательством РФ и требованиями международных конвенций. Поэтому расходы на оплату страхового взноса организации могут учесть при расчете единого налога.

Добавим, что существует еще подпункт 12 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ, согласно которому при налогообложении можно учитывать расходы на содержание служебного автотранспорта. ОСАГО – законодательно установленный вид обязательного страхования, и управление автомобилем без договора ОСАГО запрещено. Поэтому затраты по нему совершенно закономерно отнести к расходам на содержание служебного автотранспорта.

5. Страхование гражданской ответственности аудиторов и оценщиков

Объектом страхования могут быть, в частности, имущественные интересы, связанные с владением, пользованием и распоряжением имуществом (страхова-

ние имущества), и имущественные интересы, связанные с обязанностью возместить причиненный другим лицам вред (страхование гражданской ответственности). Об этом сказано в пункте 2 статьи 4 Закона РФ от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации».

Оценщики и аудиторские организации обязаны заключать договоры страхования ответственности перед заказчиками (потребителями) оказываемых ими услуг на проведение оценки или аудита. Этого требуют статья 24.7 Федерального закона от 29 июля 1998 г. № 35-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» и статья 13 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

По мнению чиновников, затраты на эти виды обязательного страхования при расчете единого налога не учитываются (письмо Минфина России от 19 октября 2006 г. № 03-11-04/2/212). Согласно подпункту 7 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения, при определении налоговой базы могут учитываться расходы на обязательное страхование только работников и имущества. Обязательное страхование ответственности здесь не предусмотрено. А раз так, то и суммы страховки по этому виду страхования при расчете единого налога не учитываются.

Такой вывод чиновников неверен – это формальный подход. В споре с ними можно апеллировать к статье 263 Налогового кодекса РФ, на которую, кстати, есть ссылка в главе 26.2 Налогового кодекса РФ. В этой статье четко сказано, что фирма может учесть при расчете единого налога расходы на любые виды обязательного страхования. А значит, и на обязательное страхование гражданской ответственности оценщиков и аудиторов. И хотя конкретно по этому виду ответственности арбитражной практики не было, можно привести постановле-

ние ФАС Поволжского округа от 19 сентября 2006 г. по делу № А12-23912/05-СЗ.

В нем судьи пришли к выводу, что понесенные налогоплательщиком расходы на обязательное страхование гражданской ответственности лиц, претендующих на утверждение судом в качестве арбитражных управляющих, подлежат включению им в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Расходы на добровольное страхование

Надо сказать, что из-за недоработки законодателей возможность учесть в расходах при расчете единого налога затраты на добровольное страхование имущества, ответственности и работников под большим вопросом. Налоговики в один голос утверждают, что поскольку указанных затрат нет в закрытом перечне расходов, то при налогообложении они не учитываются.

Скажем, речь идет о добровольных взносах на социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности в Фонд социального страхования РФ (письмо Минфина России от 5 июля 2004 г. № 03-03-05/2/44). Поэтому организация должна платить их из средств, оставшихся после уплаты единого налога. То же можно сказать и о добровольном медицинском страховании.

6.7.5. Расходы на командировки

Состав командировочных расходов, которые можно учесть при расчете единого налога, установлен подпунктом 13 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ. Формулировка этого подпункта полностью повторяет текст подпункта 12 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

Следовательно, состав командировочных расходов, учитываемых при общем режиме налогообложения и при расчете налога на прибыль, один и тот же. В него включаются:

- проезд к месту командировки и обратно;
- наем жилого помещения и оплата дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах;
- суточные (учитываются в пределах норм, утвержденных постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 93);
- оформление виз, паспортов, приглашений и иных аналогичных документов;
- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда и тому подобные платежи.

Размеры суточных и предельных норм возмещения расходов по найму жилого помещения при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран установлены Приказом Минфина России от 2 августа 2004 г. № 64н.

Для признания расходов при упрощенной системе налогообложения требуется выполнение тех же основных принципов, что и при включении расходов в налоговую базу по налогу на прибыль (п. 2 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Расходы должны быть документально подтверждены, экономически обоснованы и направлены на получение дохода (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ).

Денежные компенсации работнику за найм жилого помещения во время командировки, которые не были документально подтверждены, нельзя включать в расходы, учитываемые при исчислении единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (письмо Минфина РФ от 12 сентября 2006 г. № 03-11-04/2/190).

Суточные уменьшают налогооблагаемые доходы не полностью, а только в пределах норм, предусмотренных

постановлением Правительства РФ № 93. Расходы на проезд и проживание учитываются при расчете единого налога полностью. Это не относится к расходам на посещение бара, ресторана, фитнес-центра при гостинице и другим аналогичным расходам, которые в целях налогообложения учесть нельзя.

Если организация или предприниматель, применяющие «упрощенку», поручили купить билеты и забронировать номера в гостинице сторонней организации, то, помимо суточных, расходов на проезд и проживание, они оплачивают услуги посредника. По мнению чиновников, расходы на посреднические услуги при расчете единого налога не учитываются, так как они не упомянуты в статье 346.16 Налогового кодекса РФ (см., например, письмо Минфина России от 9 июня 2004 г. № 03-02-05/2/33).

Однако в другом своем письме чиновники пришли к противоположному выводу. Сотрудник, находясь в командировке, вынужден сдать билеты на самолет или поезд, поскольку дата возвращения была перенесена. Часть же суммы за билет при возврате была удержана агентством. Если чиновники сочтут перенос даты вылета обоснованным, то указанные расходы можно включить в затраты организации на основании подпункта 13 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ. Причем даже в том случае, если не будет возможности сдать обратный билет (письмо Минфина России от 14 апреля 2006 г. № 03-03-04/1/338). То есть главное – наличие в отчете о командировке четкого обоснования переноса даты вылета. Скажем, форс-мажорные обстоятельства или затянувшиеся переговоры. В этом случае расходы, связанные со сдачей обратного билета, вы сможете учесть при расчете единого налога.

Особенно хочется остановиться на некоторых аспектах, связанных с командировками. Во-первых, имеет значение, куда направляется в командировку сотруд-

ник. Командированному оплачиваются расходы на проезд к месту командировки и обратно, к месту постоянной работы воздушным, железнодорожным, водным и автомобильным транспортом общего пользования. При этом уточнено, если, например, станция находится за чертой населенного пункта, то оплачивается проезд до нее транспортом общего пользования. Так сказано в пункте 12 Инструкции Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 7 апреля 1988 г. № 62 «О служебных командировках в пределах СССР» (далее – Инструкция). То есть согласно указанному документу под местом командировки понимается именно населенный пункт, в который командирован сотрудник. К такому же выводу пришел и ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 10 февраля 2004 г. № А66-6196-03. Поэтому судьи отказали учесть в составе расходов затраты по проезду в метро от вокзала к зданию организации, куда были командированы сотрудники, расположенному в этом же городе. Судьи рассуждали так. Местом назначения командированного признается город Москва. Поэтому ни о каком возмещении расходов по проезду сотрудников в метро говорить не приходится. Такие расходы включаются в суточные.

Обращают судьи также внимание и на обоснованность расходов. Скажем, если сотрудник может добраться до места командировки прямым поездом, а вместо этого покупает билеты на самолет через транзитный аэропорт, такие расходы вряд ли могут считаться оправданными. К такому выводу пришли судьи ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 15 ноября 2005 г. № Ф04-7834/2005 (16898-А27-32), Ф04-7834/2005 (16904-А27-32). В деле сотрудник купил билет на самолет из Новокузнецка в Тюмень через Москву. Тогда как прямой переезд на поезде в купе обошелся бы на порядок дешевле.

6.7.6. Расходы на рекламу

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. Об этом сказано в статье 2 Федерального закона от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе».

Расходы на рекламу принимаются при исчислении налоговой базы по единому налогу на основании подпункта 20 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ рекламные расходы принимаются применительно к порядку, предусмотренному главой 25 Налогового кодекса РФ для исчисления налога на прибыль организаций. В частности, расходы на рекламу учитываются при исчислении единого налога в соответствии с пунктом 4 статьи 264 Налогового кодекса РФ. Все рекламные расходы делятся на нормируемые и ненормируемые.

Ненормируемые расходы

К ненормируемым расходам организации на рекламу в целях налогообложения относятся:

– расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

– расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

– расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих ин-

формацию о работах и услугах, о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации. А также затраты на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Пример

Организация применяет упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности. В феврале 2008 года фирма участвовала в выставке. За участие в выставке был уплачен взнос и арендовано место. Всего – 164 000 руб. К выставке организация заказывала также рекламные плакаты, брошюры и листовки, которые обошлись в 45 000 руб. (НДС нет). В этом же месяце подписаны акты выполненных работ и по аренде.

Нормируемые расходы

Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний (в том числе и на выставках), а также расходы на иные виды рекламы, не указанные выше, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, нормируются. Для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации, определяемой в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса РФ.

Пример

Доход предприятия, работающего по упрощенной системе налогообложения, составил 178 000 руб. Расходы, учитываемые при исчислении единого налога, составили 78 000 руб. В числе этих расходов рекламные расходы (не указанные в абзацах втором–четвертом пункта 4 статьи 264 Налогового кодекса РФ) составили 12 000 руб. с учетом НДС.

Норматив расходов на рекламу составит:

178 000 руб. x 1 процент = 1780 руб.

Рекламные расходы в пределах нормы с учетом НДС составят 1780 руб., а сверх нормы – 10 220 руб. (12 000 – 1780).

Таким образом, налогооблагаемая база по единому налогу составит:

178 000 руб. – (78 000 руб. – 10 220 руб.) = 110 220 руб.

Спорные расходы

Надо сказать, что иногда трудно отнести какой-то конкретный вид рекламных расходов к нормируемым или ненормируемым. Тут следует поступать так: если ваши траты можно отнести к расходам, которые указаны в абзаце первом пункта 4 статьи 264 Налогового кодекса РФ, то они учитываются в составе расходов в полном объеме. Все остальные расходы рекламного характера надо учитывать строго в рамках норматива.

6.7.7. Отдельные расходы, учитываемые при расчете единого налога

Выплата посреднических вознаграждений

Налогоплательщики могут учесть в целях налогообложения расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения. Об этом сказано в подпункте 24 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

А когда признается такой расход в целях налогообложения? Конечно, по факту оплаты и оказания услуги. Датой исполнения посреднического договора будет дата подписания отчета комиссионера. Если же вознаграждение уплачено после утверждения отчета, расходы учитывают в день перечисления.

Гражданский кодекс Российской Федерации (ст. 976, 994, 1009 и 1011) наделяет комиссионера (агента, поверенного) правом в целях исполнения соответствующего договора заключить договор субкомиссии (передоверия поручения, субагентский договор) с другим лицом. В указанных случаях по названным договорам комиссионер (агент, поверенный) приобретает в отношении субкомиссионера (субагента, передоверенного) права и обязанности комитента (принципала, доверителя).

В том случае, если организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, приобретает в отношении субкомиссионера (субагента, передоверенного) права и обязанности комитента (принципала, доверителя), она вправе учесть в целях налогообложения расходы на выплату вознаграждений по договорам субкомиссии (передоверия поручения, субагентским договорам). К такому выводу пришли чиновники Минфина России в письме от 25 августа 2006 г. № 03-03-04/4/141.

Гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе учитывать затраты на оказание услуг по гарантийному ремонту (подп. 25 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). При этом заметим, что данный подпункт не связан со статьей 267 Налогового кодекса РФ. Следовательно, «упрощенцы» вправе списывать расходы на гарантийный ремонт в размере фактических затрат.

Расходы на подтверждение соответствия продукции, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров

Расходы на подтверждение соответствия продукции, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов

или условиям договоров учитываются при расчете единого налога.

Расходы, связанные с получением технических заключений в связи с переводом объектов жилого фонда в объекты нежилого фонда, также могут учитываться в соответствии с этой статьей затрат. Такое мнение высказал Минфин России в письме от 24 октября 2006 г. № 03-11-04/2/219.

Под этот вид расходов можно подвести и те из них, которые не указаны в закрытом перечне статьи 346.16 Налогового кодекса РФ. Скажем, затраты по охране труда. Их как раз можно классифицировать как расходы, предусмотренные подпунктом 26 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ. Иначе говоря, нужно доказать, что услуги специалистов по охране труда направлены на то, чтобы подтверждать соответствие техническим стандартам, регламентам и положениям, а также условиям договоров поставляемой продукции, процессов производства, эксплуатации, хранения и перевозки материальных ценностей.

Расходы по проведению обязательной оценки в целях контроля над правильностью уплаты налогов

Расходы по проведению (в случаях, установленных законодательством РФ) обязательной оценки в целях контроля над правильностью уплаты налогов при возникновении спора об исчислении налоговой базы учитываются при расчете единого налога. Основание – подпункт 27 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

Чтобы признать такие расходы, надо выполнить следующие обязательные требования, которые не исполнимы в принципе. Даже если возникнет спор об исчислении налоговой базы и будет необходим контроль над правильностью уплаты налогов, надо, чтобы расходы нес сам налогоплательщик. При этом оценка должна быть обязательной, а не инициативной, то есть совер-

шаться не по воле налогоплательщика. Кроме того, обязательная оценка должна быть предусмотрена в законодательстве РФ, связанном с налоговым контролем, и налогоплательщик должен оплатить расходы согласно этой оценке, но такого положения в Налоговом кодексе РФ нет. Отсюда следует, что, несмотря на то что оценочные услуги можно признать в расходах, на деле это сделать нельзя.

Плата за предоставление информации о зарегистрированных правах

По этой статье затрат субъекты упрощенной системы налогообложения могут учесть расходы, которые были понесены, чтобы получить информацию о зарегистрированных правах. Ну, скажем, на недвижимость. Согласно пункту 1 статьи 8 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» такая информация предоставляется за плату. А вот сумму такой платы учитывают в расходах как раз на основании подпункта 28 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

Расходы на оплату услуг по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости

Согласно подпункту 29 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ в расходы при расчете единого налога включают деньги, которые уплачены специализированным организациям за изготовление документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков).

К таким документам относится, например, свидетельство о государственной регистрации прав на земель-

ные участки. Об этом сказано в пункте 1 статьи 26 Земельного кодекса РФ и статье 14 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

А Минфин России в письме от 18 апреля 2006 г. № 03-11-04/2/84 разъяснил, что в соответствии с указанным подпунктом организация вправе отнести в расходы затраты по приватизации, по оформлению договора выкупа из государственной собственности участка земли, арендуемого организацией, а также стоимость работ и услуг земельной и регистрационной палат управления земельными ресурсами и бюро технической инвентаризации.

Одновременно чиновники также отмечают, что стоимость земельного участка для целей налогообложения учитываться не должна, так как согласно пункту 4 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ в состав основных средств, стоимость которых учитывается при применении упрощенной системы налогообложения, включается только амортизируемое имущество.

Надо сказать, что раньше Минфин России не возражал против включения стоимости земельного участка в расходы при расчете единого налога. Так, в письме от 7 сентября 2005 г. № 03-11-04/2/69 в ответе на официальный запрос минфиновцы высказались так:

«Стоимость земельных участков, которые до начала применения упрощенной системы налогообложения купили, но не эксплуатировали, можно включать в расходы при расчете единого налога. Причем полностью в момент ввода их в эксплуатацию».

Затраты, связанные с получением лицензии

Организации и предприниматели, которые применяют упрощенную систему налогообложения, могут учитывать при расчете единого налога затраты на оплату услуг специализированных организаций по проведе-

нию экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности. Об этом сказано в подпункте 30 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

Скажем, речь идет о расходах, связанных с получением лицензии на осуществление конкретного вида деятельности. Перечень видов деятельности, для осуществления которых необходимо получение специального разрешения, приведен в статье 17 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности». За рассмотрение такого заявления надо заплатить 300 рублей, а за выдачу лицензии еще 1000 рублей (ст. 15 Закона «О лицензировании отдельных видов деятельности»).

Судебные и арбитражные расходы

Согласно статье 101 Арбитражного процессуального кодекса РФ и статье 88 Гражданского процессуального кодекса РФ к судебным расходам относятся государственная пошлина и издержки, связанные с рассмотрением дела в арбитражном суде или в суде общей юрисдикции.

Госпошлину платят в случае обращения в суд в качестве истца или в случае проигрыша дела – тогда по решению суда ее возмещают стороне, которая выиграла спор. В обоих случаях она учитывается в расходах «упрощенца» на основании подпункта 31 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

Согласно статье 106 Арбитражного процессуального кодекса РФ к судебным издержкам относятся:

- расходы на адвоката и иных лиц, оказывающих юридическую помощь в суде;
- денежные суммы, подлежащие выплате экспертам, свидетелям, переводчикам;

– расходы на проведение осмотра доказательств на месте;

– другие расходы, связанные с рассмотрением дела.

Если же дело рассматривается в суде общей юрисдикции, то в соответствии со статьей 94 Гражданского процессуального кодекса РФ к судебным издержкам, кроме перечисленных, также относятся:

– расходы на проезд и проживание сторон и третьих лиц, понесенные ими в связи с явкой в суд;

– компенсация за фактическую потерю времени;

– почтовые расходы.

Добавим, что сумму исполнительского сбора по данной статье затрат учесть не удастся. Дело в том, что он взыскивается за то, что организация или индивидуальный предприниматель в срок не исполнили решение суда. То есть сбор уже взимается после того, как вынесен вердикт, а значит, это не судебные расходы.

Тогда возникает другой вопрос: можно ли такой сбор подвести под другой подпункт пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ? Нет, нельзя. Такие затраты не являются экономически оправданными: если бы организация (предприниматель) вовремя исполнила решение суда, платить сбор не пришлось бы (постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 26 августа 2004 г. № А72-2936/04-8/332).

Платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности

Периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности) учитываются в составе расходов «упрощенца» (подп. 32 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Согласно письму Минфина России от 7 марта 2006 г. № 03-11-04/2/56 по данной статье затрат учитывают расходы в виде периодических платежей по авторским договорам.

Кроме того, данный подпункт позволяет списывать в расходы при расчете единого налога также платежи по договорам на право использования товарного знака (знака обслуживания) (см., например, письмо Минфина России от 6 мая 2006 г. № 03-11-05/119).

Расходы на подготовку и переподготовку кадров

При расчете единого налога сумму полученного дохода можно уменьшить на расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

Если оплата стоимости обучения закреплена в трудовом или коллективном договоре, то у организации появляется возможность учесть ее в составе расходов на оплату труда (подп. 6 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Расходы на оплату труда определяются так же, как и для расчета налога на прибыль, то есть по правилам статьи 255 Налогового кодекса РФ (п. 2 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). При этом неизменным условием включения оплаты обучения работника в состав расходов на оплату труда является закрепление этого положения в трудовом или коллективном договоре. Помимо этого, расходы на обучение сотрудника должны быть документально подтверждены и экономически обоснованы (ст. 252 Налогового кодекса РФ).

Отрицательные курсовые разницы

Все расчеты на территории РФ должны осуществляться в рублях. Согласно пункту 3 статьи 346.18 Налогового кодекса РФ и статьям 8 и 11 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском

учете» бухгалтерский и налоговый учет ведутся также в рублях. Однако никто не запрещает организации или предпринимателю иметь валютные ценности. В целях учета и налогообложения иностранная валюта пересчитывается в рубли по официальному курсу Банка России. Из-за регулярных изменений официального курса пересчета иностранной валюты в рубли и образуются курсовые разницы.

Таким образом, курсовая разница – это разница в рублевой оценке актива или обязательства, выраженного в иностранной валюте, которая возникает при применении официальных курсов Центрального банка РФ на разные даты. Например, на дату принятия обязательства к учету и на дату его оплаты.

В зависимости от того, в какую сторону меняется курс, изменяется и рублевый эквивалент валютных активов и обязательств. По существу, происходит уценка или удорожание активов и обязательств.

В письме Минфина России от 30 марта 2006 г. № 03-11-04/3/179 специалисты главного финансового ведомства напомнили, что переоценивать задолженность нужно на последний день каждого отчетного (налогового) периода, а также на день ее погашения. При снижении рублевого эквивалента долга возникает положительная курсовая разница, то есть внереализационный доход (п. 11 ст. 250 Налогового кодекса). Положительные курсовые разницы отражаются в графе 4 Книги учета доходов и расходов по мере их возникновения. Зато если валюта дорожает, возникающую отрицательную разницу можно списывать на расходы на основании подпункта 34 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ. Отрицательные курсовые разницы учитываются в составе расходов по мере возникновения. Отражать их надо в графе 6 Книги учета доходов и расходов.

6.7.8. Расходы, не учитываемые при упрощенной системе налогообложения

Не принимаются при расчете налогооблагаемой базы следующие расходы:

- неоплаченные расходы до момента их оплаты;
- оплаченные расходы, не указанные в статье 346.16

Налогового кодекса РФ;

- оплаченные расходы, указанные в статье 346.16 Налогового кодекса РФ, но являющиеся экономически не обоснованными или не связанными с производством.

Добавим, что хотя в главе 26.2 Налогового кодекса РФ не содержится прямого указания на статью 270 Налогового кодекса РФ «Расходы, не учитываемые в целях налогообложения», тем не менее при ведении учета необходимо основываться и на ее нормах.

Ниже мы сгруппировали отдельные виды расходов, которые организации и индивидуальные предприниматели не могут учесть в расходах при расчете единого налога.

Здесь же мы приводим и спорные расходы, которые налоговики не принимают в уменьшение доходов, но которые учесть можно.

С 2008 года расширен перечень расходов, которые учитываются при расчете единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения. В частности, теперь при «упрощенке» можно списать затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств (с учетом положений пунктов 3 и 4 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ). Это позволяет сделать обновленная редакция статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

6.8. Порядок расчета единого налога при упрощенной системе налогообложения

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 статье 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 расчета авансовых платежей зависит от выбранного объекта налогообложения.

6.8.1. Если объектом налогообложения являются доходы

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.

Добавим, что часто при проверках организаций и предпринимателей, использующих в качестве объекта налогообложения доходы, налоговики требуют документы, которые подтверждают расходы. При этом инспекторы мотивируют это тем, что, изучив расходные документы, они смогут выявить, не были ли искусственным образом занижены доходы и соответственно сам налог. Учтите: такое требование незаконно. Если налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, платит единый налог с доходов, учитывать расходы, а тем более подтверждать их документально он не обязан. Глава 26.2 Налогового кодекса РФ такого требования не содержит. Такое же мнение высказал и Минфин России в письме от 1 сентября 2006 г. № 03-11-04/2/181.

Более того, в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса РФ фискалы могут требовать от налогоплательщика лишь те документы, которые служат основанием для исчисления налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Другими словами, в случае с «упрощенцами», которые платят 6 процентов с доходов, речь идет именно о доку-

ментах, подтверждающих, сколько было получено таких. Расходы здесь вообще ни при чем.

При расчете единого налога величина единого налога за отчетный период уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и пособий по временной нетрудоспособности, которые были выплачены сотрудникам в отчетном (налоговом) периоде.

Что касается пособий, то тут речь идет о начисленных и фактически выданных пособиях, которые фирма выплатила за счет собственных средств, а не за счет ФСС России.

Чиновники Минфина РФ в письме от 20 октября 2006 г. № 03-11-04/2/216 разъяснили, как правильно уменьшить единый налог, уплачиваемый фирмами на «упрощенке», на сумму выплаченных пособий по временной нетрудоспособности. В частности, они указали, что уменьшить налог вправе те компании, которые уплачивают налог с доходов. При этом общая сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50 процентов. В расчет принимаются суммы выплаченных пособий без уменьшения суммы пособия на НДФЛ.

Пример

ЗАО «Сказка» применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2007 года. В качестве объекта налогообложения организация выбрала доходы.

Сумма доходов организации за 1-е полугодие 2007 года составила 1 200 000 руб. За этот период ЗАО «Сказка» перечислило в Пенсионный фонд взносы в размере 20 000 руб., а также выплатило пособия по временной нетрудоспособности на сумму 10 600 руб., в том числе за счет средств ФСС – 600 руб.

Величина единого налога за I квартал 2007 года составляет 72 000 руб. (1 200 000 руб. x 6 процентов). Эта сумма может быть уменьшена на величину взносов, перечисленных в Пенсионный фонд (20 000 руб.), и пособий, выплаченных за счет фирмы, но не более

чем на 50 процентов, то есть не больше, чем на 36 000 руб. (72 000 руб. x 50 процентов).

Так как величина взносов, уплаченных в ПФР, и пособий, выданных из средств фирмы – 30 000 руб. (20 000 руб. + 10 000 руб.), не превышает половины суммы единого налога, следовательно, организация может учесть эти суммы в полном размере.

Таким образом, к уплате в бюджет за 1-е полугодие 2007 года причитается 42 000 руб. (72 000 – 20 000 – 10 000). При этом необходимо учесть сумму единого налога, уплаченного за I квартал 2007 года, в размере 30 000 руб. Следовательно, за II квартал ЗАО «Сказка» должно перечислить в бюджет 12 000 руб. (42 000 – 30 000).

6.8.2. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов

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 процентов.

Обратите внимание! *Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование при расчете единого налога в полном размере включаются в состав расходов (подп. 7 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Пособия по временной нетрудоспособности, выплаченные работодателем своим работникам за счет собственных средств, включаются в состав расходов на оплату труда (подп. 6 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).*

Пример

ООО «Рассвет» применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2008 года.

В качестве объекта налогообложения организация выбрала доходы, уменьшенные на величину расходов.

Сумма доходов организации за 1-е полугодие составила 1 800 000 руб., а величина расходов – 1 500 000 руб. За I квартал 2007 года эти показатели составили:

- доходы – 800 000 руб.;
- расходы – 700 000 руб.

Авансовый платеж за первый квартал – 15 000 руб. ((800 000 руб. – 700 000 руб.) x 15 процентов).

К уплате в бюджет за 1-е полугодие 2008 года причитается 45 000 руб. ((1 800 000 руб. – 1 500 000 руб.) x 15 процентов). Следовательно, по итогам II квартала 2008 года организация должна перечислить авансовый платеж в размере 30 000 руб. (45 000 – 15 000).

На практике возможна ситуация, когда расходы окажутся больше доходов. Если отрицательный результат будет получен по итогам I квартала, 1-го 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 процент 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.

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между уплаченным минимальным налогом и налогом, исчислен-

ным в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее. Убытки, то есть превышение расходов, определяемых в установленном порядке, над доходами, полученные в одном налоговом периоде, не «пропадут» для предприятия.

Правда, если предприятие решило перейти на общий режим налогообложения или, наоборот, с общего на упрощенный, то «прошлые» убытки не будут приниматься при расчете единого налога или налога на прибыль. Такое же мнение высказано в письме УМНС России по г. Москве от 9 сентября 2003 г. № 21-09/49190 «О покрытии убытка, полученного до перехода на упрощенную систему налогообложения».

А вот налогоплательщики, которые применяли упрощенную систему налогообложения и использовали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе учесть суммы убытка при исчислении налоговой базы. Но такой убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30 процентов. При этом оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды. Для подтверждения сумм убытка предприятие обязано хранить соответствующие документы в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка. Однако сумма убытка, «не использованного» в отчетном налоговом периоде, переносится на будущие периоды не бесконечно, а лишь на 10 налоговых периодов.

Пример

Используем условия предыдущего примера.

По итогам работы за 2008 год доходы ООО «Рассвет» составили 3 000 000 руб. Расходы, учитываемые при расчете единого налога, равны 3 100 000 руб. Таким образом, организацией был получен убыток в размере 100 000 руб. (3 000 000 – 3 100 000).

Сумма минимального налога за 2008 год составила:

3 000 000 руб. x 1 процент = 30 000 руб.

В следующем году ООО «Рассвет» может уменьшить налоговую базу по единому налогу на сумму убытка и минимального налога (100 000 руб. + 30 000 руб.), уплаченного за 2007 год, но не более чем на 30 процентов.

Предположим, что по итогам работы ООО «Рассвет» за 2009 год сумма доходов составила 3 000 000 руб., а сумма расходов – 2 500 000 руб. Величина налоговой базы равна 500 000 руб. (3 000 000 – 2 500 000). Она может быть уменьшена на сумму убытка прошлых лет, включая уплаченный минимальный налог, но не более чем на 150 000 руб. (500 000 руб. x 30 процентов).

То есть всю сумму убытка за 2008 год можно вычесть из налоговой базы по единому налогу за 2009 год.

6.9. Изменения в УСН с 2009 года

6.9.1. Порядок признания расходов

Расходы на страхование ответственности

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, могут включать в состав расходов затраты на обязательное страхование работников и имущества (подп. 7 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Федеральный закон № 153-ФЗ уточняет, что при налогообложении учитываются расходы на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности. Указанная поправка наконец устраняет недоработку законодателей в отношении обязательного страхования имущественной ответственности.

В настоящее время «упрощенцы» не могут списать в расходы суммы страховок по различным видам страхования ответственности. Исключение сделано только для ОСАГО.

Федеральный закон от 25 апреля 2002 г. № 40-ФЗ установил обязанность для владельцев транспортных средств страховать за свой счет риск своей гражданской ответственности. Речь идет об ответственности, которая может наступить вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц при использовании транспортных средств.

Несмотря на то, что указанный вид расходов прямо не поименован в статье 346.16 Налогового кодекса РФ, он включается в состав расходов на обязательное страхование (подп. 7 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Дело в том, что расходы на страхование учитываются при расчете единого налога в порядке, который установлен статьей 263 Налогового кодекса РФ. Согласно пункту 2 статьи 263 Налогового кодекса РФ расходы по обязательным видам страхования включаются в состав расходов в пределах страховых тарифов, которые утверждены в соответствии с законодательством РФ и требованиями международных конвенций. Поэтому расходы на оплату страхового взноса организации могут учесть при расчете единого налога. Надо сказать, что такие рассуждения приведены в письме УМНС России по г. Москве от 21 августа 2003 г. № 21-09/45887.

Добавим, что существует еще подпункт 12 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ, согласно которому при налогообложении можно учитывать расходы на содержание служебного автотранспорта. ОСАГО – законодательно установленный вид обязательного страхования, и управление автомобилем без договора ОСАГО запрещено. Поэтому затраты по нему совершенно закономерно отнести к расходам на содержание служебного автотранспорта.

А вот в отношении страхования гражданской ответственности аудиторов и оценщиков чиновники не так благосклонны. Напомним: объектом страхования могут быть, в частности, имущественные интересы, связанные с владением, пользованием и распоряжением имуществом (страхование имущества), и имущественные интересы, связанные с обязанностью возместить причиненный другим лицам вред (страхование гражданской ответственности). Об этом сказано в пункте 2 статьи 4 Закона РФ от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации»

Оценщики и аудиторские организации обязаны заключать договоры страхования ответственности перед заказчиками (потребителями) оказываемых ими услуг на проведение оценки или аудита. Этого требуют статья 24.7 Федерального закона от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» и статья 13 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

По мнению чиновников, затраты на эти виды обязательного страхования при расчете единого налога не учитываются (письмо Минфина России от 19 октября 2006 г. № 03-11-04/2/212). Согласно подпункту 7 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения, при определении налоговой базы могут учитываться расходы на обязательное страхование только работников и имущества. Обязательное страхование ответственности здесь не предусмотрено. А раз так, то и суммы страховки по этому виду страхования при расчете единого налога не учитываются.

Такой вывод чиновников неверен – это формальный подход. В споре с ними можно апеллировать к статье 263 Налогового кодекса РФ, на которую, кстати, есть ссылка в главе 26.2 Налогового кодекса РФ. В этой статье четко сказано, что фирма может учесть при расчете единого на-

лога расходы на любые виды обязательного страхования. А значит и на обязательное страхование гражданской ответственности оценщиков и аудиторов. И хотя конкретно по этому виду ответственности арбитражной практики не было, можно привести постановление ФАС Поволжского округа от 19 сентября 2006 г. по делу № А12-23912/05-СЗ.

В нем судьи пришли к выводу, что понесенные налогоплательщиком расходы на обязательное страхование гражданской ответственности лиц, претендующих на утверждение судом в качестве арбитражных управляющих, подлежат включению им в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

С 2009 года налогоплательщикам больше не придется отстаивать свою правоту в судебных кабинетах.

Расходы на командировки

Состав командировочных расходов, которые можно учесть при расчете единого налога, установлен подпунктом 13 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ. Формулировка этого подпункта полностью повторяет текст подпункта 12 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

Следовательно, состав командировочных расходов, учитываемых при общем режиме налогообложения и при расчете налога на прибыль, один и тот же. В него включаются:

- проезд к месту командировки и обратно;
- наем жилого помещения и оплата дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах;
- суточные (учитываются в пределах норм, утвержденных постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 93);
- оформление виз, паспортов, приглашений и иных аналогичных документов;

- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда и тому подобные платежи.

Для признания расходов при упрощенной системе налогообложения требуется выполнение тех же основных принципов, что и при включении расходов в налоговую базу по налогу на прибыль (п. 2 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Расходы должны быть документально подтверждены, экономически обоснованны и направлены на получение дохода (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ).

Федеральный закон № 155-ФЗ исключает из текста Кодекса упоминание о том, что суточные учитываются в пределах норм, определенных Правительством РФ. Это значит, что с 2009 года суточные уменьшают налогооблагаемые доходы полностью.

Расходы на покупку сырья и материалов

В составе материальных расходов субъекты упрощенной системы налогообложения могут включать стоимость сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

Учитывая требование статьи 346.17 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик может включить в состав расходов сумму фактически оплаченных сырья и материалов, но только по мере списания их в производство.

Поправки, внесенные в подпункт 1 пункта 2 статьи 346.17 Налогового кодекса РФ, меняют условия признания расходов на покупку ТМЦ. Из текста Кодекса с 2009 года исключено положение, согласно которому расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство. Это значит, что стоимость материалов можно списать в расходы сразу по мере оплаты.

6.9.2. Порядок признания убытков

Налогоплательщики, которые применяют упрощенную систему налогообложения и используют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе учесть суммы убытка при исчислении налоговой базы. Но такой убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30 процентов. При этом оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды. Для подтверждения сумм убытка предприятие обязано хранить соответствующие документы в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка. Однако сумма убытка, «не использованного» в отчетном налоговом периоде, переносится на будущие периоды не бесконечно, а лишь на 10 налоговых периодов. Такова действующая редакция пункта 7 статьи 346.18 Налогового кодекса РФ.

С 2009 года порядок признания убытка изменится.

Во-первых, налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором убыток был получен.

Во-вторых, налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка. При этом ограничение, согласно которому убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30 процентов, отменено.

В-третьих, убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

В-четвертых, если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены настоящим пунктом, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

6.9.3. Налоговая декларация

В настоящее время декларация по единому налогу должна представляться в налоговую инспекцию ежеквартально – не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, то есть не позднее 25 апреля, 25 июля, 25 октября.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны представить годовую налоговую декларацию 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 должны отчитаться по итогам налогового периода не позднее 30 апреля.

Изменения, которые внес Федеральный закон № 155-ФЗ касается промежуточной отчетности. С 2009 года компании и предприниматели больше не будут сдавать в налоговую инспекцию декларации по итогам отчетных периодов. То есть отчитываться «упрощенцам» нужно будет только раз в год, по итогам налогового периода.

Налоговая декларация по единому налогу утверждена приказом Минфина России от 17 января 2006 г. № 7н (в ред. приказа Минфина России от 19 декабря 2006 г. № 176н).

В эти же сроки единый налог перечисляется в бюджет. В платежном поручении на перечисление налога необходимо поставить его код бюджетной классифика-

ции (КБК) – 18210501010011000110 (налог, исчисленный с суммы доходов), 18210501020011000110 (налог, исчисленный с разницы между доходами и расходами). Последний день уплаты минимального налога совпадает со сроком представления в налоговые органы декларации. В платежном поручении необходимо указать другой КБК – 18210501030011000110.

Если срок сдачи налоговой декларации и уплаты единого налога приходится на выходной день, то он переносится на первый рабочий день.

6.9.4. Переход на упрощенную систему налогообложения и возврат с нее

Пункт 2.1 статьи 346.25 Налогового кодекса РФ определяет, что при переходе организации на упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов в налоговом учете на дату такого перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов, которые оплачены до перехода на упрощенную систему налогообложения, в виде разницы цены приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) и суммы начисленной амортизации в соответствии с требованиями главы 25 Налогового кодекса РФ.

Федеральный закон № 155-ФЗ уточняет, что при переходе налогоплательщика с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, на дату такого перехода остаточная стоимость основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, не определяется.

Надо сказать, что то, что с 2009 года будет закреплено в Налоговом кодексе РФ, чиновники разъясняют и сейчас. В качестве примера можно привести письмо Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 03-11-02/266. Дело в том, что согласно статье 346.17 Налогового кодекса РФ при переходе «упрощенцев» 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. Именно поэтому, если налогоплательщик упрощенной системы налогообложения перешел с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, на дату такого перехода остаточная стоимость основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов не определяется. Не определяется остаточная стоимость таких основных средств и на дату перехода налогоплательщика с упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов на общий режим налогообложения.

В случае, если организация переходит с упрощенной системы налогообложения (независимо от объекта налогообложения) на общий режим налогообложения и имеет основные средства и нематериальные активы, расходы на приобретение (сооружение, изготовление, создание самой организацией, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение) которых, произведенные в период применения общего режима налогообложения до перехода на упрощенную систему налогообложения, не полностью перенесены на расходы за период применения упрощенной системы налогообложения в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 346.16 настоящего Кодек-

са, на дату перехода на уплату налога на прибыль организаций в налоговом учете остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется путем уменьшения остаточной стоимости этих основных средств и нематериальных активов на сумму расходов, определенной на дату перехода на упрощенную систему налогообложения, на сумму расходов, определяемую за период применения упрощенной системы налогообложения определяемую за период применения упрощенной системы налогообложения расходов в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

6.9.5. Упрощенная система на основе патента

Статья 346.25.1 разрешает индивидуальным предпринимателям, помимо стандартной «упрощенки», применять и другой режим налогообложения – упрощенный, на основе патента. Единый налог при этом заменяется патентом. На сумму патента не повлияют полученные доходы и произведенные расходы предпринимателя.

Условия работы на «упрощенке» по патенту

Вводить систему налогообложения в виде патента на определенной территории и определять перечень видов деятельности для него должны субъекты РФ. В их полномочия входит и расчет стоимости патента.

С нового года законодатели субъектов РФ потеряют право самостоятельно устанавливать конкретные перечни видов деятельности, по которым разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента.

Законодатели дали предпринимателям право выбора: работать по УСН или по патенту. Но предприниматель сможет реализовать такой выбор, только если зако-

нодатели субъекта РФ, где он действует, примут соответствующий закон.

Кто вправе работать по «упрощенке» на основе патента

Этот налоговый режим могут использовать только те предприниматели, которые осуществляют один из видов деятельности, который приведен в закрытом перечне пункта 2 статьи 346.25.1 Налогового кодекса РФ. Федеральный закон изменил формулировку этой нормы. С 2009 года купить патент можно будет по нескольким видам предпринимательства, а не по одному из перечисленных в перечне.

Работать по «упрощенке» на основе патента вправе предприниматели, которые работают самостоятельно, без привлечения персонала, в том числе работающего по гражданско-правовым договорам. В новой редакции Кодекса соответствующая оговорка отсутствует. Зато статья 346.25.1 Налогового кодекса РФ дополнена пунктом 2.1. Согласно ему, применяя упрощенную систему налогообложения на основе патента, индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера. Однако среднесписочная численность работников, определяемая в порядке, установленном Росстатом, не должна превышать за налоговый период пять человек.

По каким видам деятельности возможно применения «упрощенки» на основе патента

Пункт 2 статьи 346.25.1 Налогового кодекса РФ устанавливает закрытый перечень видов деятельности, при осуществлении которых можно работать с патентом. В этом списке отсутствует понятие «бытовые услуги». Он также претерпел изменения.

В редакции Федерального закона № 155-ФЗ изменена формулировка подпункта 56. С 2009 года купить па-

тент можно будет, если предприниматель передает во временное владение и (или) в пользование гаражи, собственные жилые помещения, а также жилые помещения, возведенные на дачных земельных участках. В действующей редакции речь идет только о сдаче в аренду (внаем) собственного недвижимого имущества, в том числе квартир и гаражей.

Кроме того, перечень дополнен следующими видами предпринимательства:

- услуги общественного питания;
- услуги по переработке сельскохозяйственной продукции, в том числе по производству мясных, рыбных и молочных продуктов, хлебобулочных изделий, овощных и плодово-ягодных продуктов, изделий и полуфабрикатов из льна, хлопка, конопли и лесоматериалов (за исключением пиломатериалов);
- услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка);
- оказание услуг, связанных с обслуживанием сельскохозяйственного производства (механизированные, агрохимические, мелиоративные, транспортные работы);
- выпас скота;
- ведение охотничьего хозяйства и осуществление охоты;
- занятие частной медицинской практикой или частной фармацевтической деятельностью лицом, имеющим лицензию на указанные виды деятельности;
- осуществление частной детективной деятельности лицом, имеющим лицензию.

Как получить патент

Переход на налогообложение по патенту достаточно прост. Патент выдается по выбору налогоплательщика на один из следующих периодов, начинающихся с первого числа квартала: квартал, полугодие, девять меся-

цев, год, и на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, упомянутых в региональном законе. Заявление на получение патента подается индивидуальным предпринимателем в налоговый орган по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет не позднее чем за один месяц до начала применения индивидуальным предпринимателем упрощенной системы налогообложения на основе патента. Налоговый орган обязан в десятидневный срок выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента. Форма уведомления об отказе в выдаче патента утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. При выдаче патента заполняется также и его дубликат, который хранится в налоговом органе.

Патент действует только на территории того субъекта Российской Федерации, на территории которого он выдан. При этом налогоплательщик, имеющий патент, вправе подавать заявление на получение другого патента в целях применения упрощенной системы налогообложения на основе патента на территории другого субъекта Российской Федерации.

Если индивидуальный предприниматель состоит на учете в налоговом органе в одном субъекте Российской Федерации, а заявление на получение патента подает в налоговый орган другого субъекта Российской Федерации, этот индивидуальный предприниматель обязан вместе с заявлением на получение патента подать заявление о постановке на учет в этом налоговом органе.

Годовая стоимость патента определяется как соответствующая налоговой ставке, предусмотренной пунктом 1 статьи 346.20 Налогового кодекса РФ, процентная доля установленного по каждому виду предпринимательской деятельности потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

Патент на более короткий срок (квартал, полугодие, девять месяцев) будет «стоять» дешевле – его стоимость подлежит пересчету в соответствии с продолжительностью того периода, на который был выдан патент.

Определение потенциально возможного дохода предпринимателя. Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается законами субъектов РФ по каждому из видов предпринимательской деятельности, по которому разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента. При этом допускается дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями на территории соответствующего субъекта РФ.

Если законом субъекта Российской Федерации по какому-либо из видов предпринимательской деятельности, указанных в пункте 2 статьи 346.25.1 Налогового кодекса РФ, размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода не изменен на следующий календарный год, то в этом календарном году при определении годовой стоимости патента учитывается размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, действующий в предыдущем году. Размер потенциально возможного годового дохода ежегодно подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, указанный в абзаце третьем пункта 2 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ.

С нового года период, на который выдан патент, составляет от одного до 12 месяцев. Налоговым периодом будет считаться срок, на который выдан патент.

Лишение права на продолжение работы по патенту

Если индивидуальный предприниматель нарушил условия применения упрощенной системы налогообло-

жения на основе патента или осуществил на основе патента вид предпринимательской деятельности, не предусмотренный в законе субъекта РФ, где он работает, то он теряет право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента в периоде, на который был выдан патент. То же произойдет при неоплате (неполной оплате) предпринимателем одной трети стоимости патента в срок, установленный пунктом 8 статьи 346.25.1 Налогового кодекса РФ.

Федеральный закон № 155-ФЗ дополняет статью 346.25.1 Налогового кодекса РФ пунктом 2.2. Он определяет: если по итогам налогового периода доходы налогоплательщика превысили размер доходов, установленный пунктом 4 статьи 346.13 Налогового кодекса РФ, и (или) если в течение налогового периода допущено несоответствие требованиям, установленным пунктом 2.1 статьи 346.25.1 Налогового кодекса РФ, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент.

В случае утери права на «упрощенку по патенту» индивидуальный предприниматель должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. При этом стоимость (часть стоимости) патента, уплаченная индивидуальным предпринимателем, ему не возвращается.

Суммы налогов, подлежащие уплате в соответствии с общим режимом налогообложения, исчисляются и уплачиваются индивидуальным предпринимателем, утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента, в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей (п. 2.2. ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ).

Индивидуальный предприниматель обязан сообщить в налоговую инспекцию об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента и переходе на иной режим налогообложения в течение 15 календарных дней с начала применения иного режима налогообложения.

Индивидуальный предприниматель, перешедший с упрощенной системы налогообложения на основе патента на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения на основе патента не ранее чем через три года после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента.

Налоговая декларация, предусмотренная статьей 346.23 Налогового кодекса, налогоплательщиками упрощенной системы налогообложения на основе патента в инспекцию не представляется. Об этом сказано в новом 11 пункте статьи 346.25.1 Налогового кодекса РФ.

Пункт 12 указанной статьи Налогового кодекса РФ гласит: налогоплательщики упрощенной системы налогообложения на основе патента ведут налоговый учет в порядке, установленном статьей 346.24 Налогового кодекса РФ.

БАКАЛАВР

Ф.Н. Филина

**НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Учебное пособие

Ответственный за выпуск *Е.Н. Волкова*
Выпускающий редактор *А.Ю. Федосов*
Верстка *Н.В. Молоканова*
Оформление *О.В. Нитчук*
Корректор *Е.В. Бутенко*

ЗАО «ГроссМедиа Ферлаг»
127015, Москва, ул. Б. Новодмитровская, д. 14, стр. 2
(127015, Россия, Москва, а/я 72)
Тел.: (495) 730-74-86
Факс: (495) 730-61-88
www.grossmedia.ru
www.1000knig.ru

Подписано в печать 09.09.2008 г.
Бумага газетная. Формат 60 x 88/16. Гарнитура «Школьная»
Печать офсетная. Печ. л. 26,5. Тираж 1500 экз. Заказ №

Отпечатано с готовых диапозитивов
410031, г. Саратов, ул. Волжская, д. 28
ЗАО «Типография «Полиграфист»

Цена свободная

ISBN 978-5-476-00783-8



9 785476 007838