

ФОНД ЗАЩИТЫ ГЛАСНОСТИ

GLASNOST DEFENSE FOUNDATION

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СМИ

*Методические материалы
к междисциплинарному спецкурсу*

Автор-составитель А.И. Рябов

ГАЛЕРИЯ



Москва
2004

УДК 070:.[336.2:347.73] (470+571)
ББК 65.261.4(2 Рос)
Н 23

**Утверждено к печати Редакционным советом
Фонда защиты гласности**

Ответственный редактор —
президент Фонда защиты гласности
А.К. Симонов

Автор-составитель — А.И. Рябов

Издание выпущено в свет благодаря содействию
Региональной общественной организации «Открытая Россия»

Н 23 Налогообложение деятельности СМИ: Методические материалы к междисциплинарному спецкурсу / Автор-составитель А.И. Рябов; Под ред. А.К. Симонова.
М.: Галерея, 2004. — 144 с.

Агентство СІР РГБ

Данная работа входит в комплекс научно-методических и справочных изданий, подготовленных Фондом защиты гласности с целью введения в академическую сферу образования специальности «юрист СМИ».

Предлагаемый курс рассчитан на студентов юридических вузов, специализирующихся в области средств массовой информации и близких к ним отраслей деятельности, а также в области корпоративного права. Налоговое право является наиболее динамично развивающейся отраслью юриспруденции. Если рассмотреть учебные пособия двухгодичной давности, можно заметить, что для практического применения они уже непригодны, так как сведения о порядке налогообложения, приведенные в них, устарели. Поэтому при подготовке предлагаемого пособия не ставилась задача полного и подробного разбора налоговых норм, скорее делалась попытка привлечь внимание слушателей к большому количеству правовых коллизий, возникающих в правоприменительной практике, а также к большой роли точного документального подтверждения хозяйственной деятельности организаций. Данное издание может также быть полезно как справочное пособие для юристов, практикующих в области налогового права. При подготовке пособия автор пытался приводить нормы, которые, по его мнению, не должны меняться в ближайшие годы.

ISBN 5-8137-0133-8

© Фонд защиты гласности, 2004
© Рябов А.И., составление, 2004
© Издательство «Галерея», оформление, 2004

ВВЕДЕНИЕ

Учебный курс «Налогообложение средств массовой информации» предназначен для изучения студентами юридических факультетов, специализирующихся как юристы средств массовой информации, курс может быть также использован для подготовки юристов других специализаций, которым необходимы (или желательны) знания налогового права. Особое внимание при подготовке курса уделено вопросам практического применения налогового права. Отдельные лекционные и практические занятия посвящены судебной защите организации-налогоплательщика в налоговом споре.

Необходимость введения данного курса обусловлена постоянными изменениями налогового законодательства. В процессе изучения курса рассматриваются принципы построения правовых отношений, наиболее часто используемые в практических ситуациях. Курс рассчитан на 32 часа, из которых 22 часа – лекционные занятия и 10 часов практических занятий.

Полученные в процессе изучения знания должны помочь студентам быстро разобраться в сложных налоговых ситуациях.

Для получения более оперативной информации о правилах налогообложения ниже приведен список интернет-адресов, которые могут оказать реальную помощь всем желающим разобраться в действующем налоговом праве.

http://www.gov.ru	Официальный сайт органов государственной власти.
http://www.nalog.ru	Официальный сайт Министерства по налогам и сборам.
http://www.gks.ru	Сайт Госкомстата РФ.
http://www.fss.ru	Сайт Фонда социального страхования РФ.
http://www.cbr.ru	Сайт Центрального банка России.
http://www.arbitr.ru	Сайт арбитражного суда России.
http://www.minfin.ru	Сайт Министерства финансов России
http://www.garant.ru	Сайт правовой системы «Гарант».
http://www.kodeks.net	Сайт правовой системы «Кодекс».
http://www.consultant.ru http://www.pfrmsk.ru	Сайт правовой системы «Консультант». Сайт отделения ПФ РФ по Москве и Московской области.
http://allbest.ru/biss7.html	Формы учетных и иных бухгалтерских документов.
http://www.cfir.ru/taxes/taxplan.shtml	Сайт «Корпоративные финансы», страничка «Налоговое планирование».
http://www.akdi.ru	Сайт журнала «Экономика и жизнь».
http://www.gazeta-unp.ru	Сайт газеты «Учет. Налоги. Право».
http://www.glavbukh.ru	Сайт журнала «Главбух».

Тема 1. Источники налогового права (лекция)

- Предмет курса.
- Источники налогового права.
- Участники налоговых правоотношений.
- Права и обязанности субъектов налоговых правоотношений.

Вводная лекция – 2 часа.

Настоящий курс рассматривает законодательство о налогах и сборах России в приложении к специфике хозяйственной деятельности организаций средств массовой информации. В рамках курса рассматривается налогообложение типичных для средств массовой информации (в дальнейшем СМИ) хозяйственных операций.

Особое внимание в курсе отведено вопросам практического применения налогового законодательства при ведении хозяйственной деятельности СМИ.

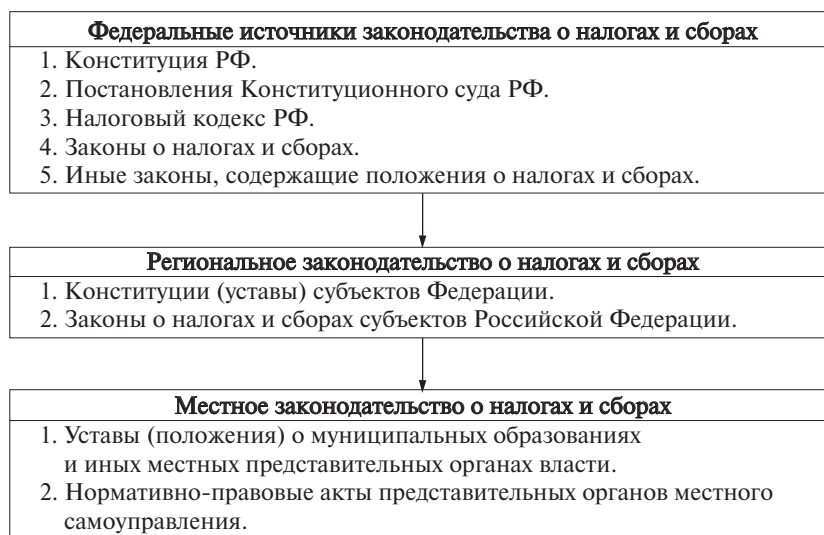
Статьей 57 Конституции РФ определено: «...каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Фраза «законно установленные налоги» означает, что налоги могут быть установлены незаконно. Что следует понимать под законно установленными налогами, разъяснено Конституционным судом РФ, который в своем постановлении от 4 апреля 1996 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов г. Москвы и Московской области, Воронежа и Воронежской области, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в указанные регионы». **Законными могут считаться налоги, взимаемые на основании закона и законом же установленные.**

Недопустимо взимание налога или сбора на основании постановления, распоряжения или другого акта исполнительной власти. Как прямо установлено в статье 4 НК РФ, нормативные акты исполнительной власти не относятся к законодательству о налогах и сборах. Органы исполнительной власти издают нормативные акты, которые не могут изменять либо дополнять законодательство о налогах и сборах. Статьей 1 НК РФ определено, что Законодательство о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса и принятых в соответствии с ним законов о налогах и сборах. При этом Налоговый кодекс устанавливает систему налогов и сборов, а также основные принципы налогообложения. Все законы и нормативные акты, регулирующие порядок взимания налогов, устанавливающие налоговые ставки или иным образом относящиеся к налоговым правоотношениям, при этом вступающие в противоречие с налоговым кодексом, применению не подлежат (п. 5. ст. 2 НК РФ). Также не подлежат применению положения законодательных актов, не соответствующих положениям Конституции, так Конституционным судом РФ был отменен ряд положений законодательных актов, при-

знанных не соответствующими Конституции РФ (Постановление Конституционного суда РФ от 19 июня 2003 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности положений федерального законодательства и законодательства субъектов Российской Федерации, регулирующего налогообложение субъектов малого предпринимательства – индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, в связи с жалобами ряда граждан», Постановление Конституционного суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта «д» пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также положений Закона Чувашской Республики «О налоге с продаж», Закона Кировской области «О налоге с продаж» и Закона Челябинской области «О налоге с продаж» в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью «Русская тройка» и ряда граждан»).

Федеральные и исполнительные органы власти, исполнительные органы власти субъектов РФ, органы негосударственных внебюджетных фондов в рамках предусмотренных законодательством о налогах и сборах могут издавать нормативные акты, обязательные для исполнения организациями-налогоплательщиками. Однако, в случае возникновения сомнений в правомочности некоторых положений данных нормативных актов, их следует подвергать анализу на предмет соответствия их Налоговому кодексу РФ и законодательству о налогах и сборах. При этом надо помнить, что нормативные акты исполнительных органов власти не должны расширительно толковать положения НК, изменяя буквальный смысл его положений.

Схема 1. Налоговое законодательство



Положениями статьи 5 НК РФ также предусматривается, что законодательные акты, устанавливающие новые налоги или вносящие изменения в действующие положения о налогах и сборах, увеличивающие налоговые ставки или отягчающие ответственность, вступают в силу не ранее месяца со дня их официального опубликования и не имеют обратной силы. Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Законодательные акты, уменьшающие или устраняющие налоговую ответственность, имеют обратную силу. Законодательные акты, отменяющие налоги и сборы, а также уменьшающие налоговые ставки, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых Налоговым кодексом возложена обязанность по уплате налогов и сборов. В отдельных случаях, предусмотренных налоговым законодательством, плательщиками сборов могут быть признаны организации по месту расположения своих филиалов и обособленных подразделений. При этом **Обособленным подразделением организации** в налоговом законодательстве признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения 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-распоряди-

тельных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца. **Рабочее место** – место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя. При заключении СМИ некоторых договоров с работниками, находящимися вне территории расположения работодателя, наличие неправильно оформленного договора может быть признано созданием обособленного рабочего места организации, влекущее в дальнейшем обязанность налогоплательщика уплачивать по месту его расположения налоги и сборы.

Для того чтобы в результате хозяйственной деятельности организаций СМИ не появилось обособленное рабочее место, необходимо, чтобы в условиях договора или в процессе деятельности у предприятия:

- не возникало имущества, требующего регистрации на территории другого субъекта РФ;
- у работников предприятия или лиц, заключивших с организацией договор подряда, не возникало в течение месяца или большего срока производственной необходимости (или обязанности физического лица по договору) постоянно находиться в одном и том же месте, связанном с выполнением своих обязанностей перед работодателем, находящимся на территории другого субъекта РФ (другого муниципального образования);
- деятельность физических лиц, имеющих договорные отношения с организацией и не находящихся в месте расположения работодателя, не должна регламентироваться распоряжением, установленным работодателем;
- для ведения деятельности физических лиц, имеющих договорные отношения с организацией, не должно сниматься (и в условиях договора не должно быть предусмотрено оплаты или компенсации за использование помещения, принадлежащего физическому лицу) помещение.

Обязанности по уплате налогов могут также возникать у налоговых агентов – лиц, не являющихся налогоплательщиками, но на которых Налоговым кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. На налоговых агентов возлагаются такие же обязанности по учету налоговой базы, расчету налогов и их уплате. Налоговые агенты также наделяются такими же правами, как и налогоплательщики.

Интересы государства в области налоговых правоотношений защищают налоговые и таможенные органы, органы внутренних дел и государственных внебюджетных фондов. На налогоплательщиков и плательщиков сборов, а также на налоговые, таможенные органы, органы внутренних дел и государ-

ственных внебюджетных фондов Налоговым кодексом возлагаются следующие обязанности:

Схема 2. Обязанности налогоплательщиков и налоговых органов

Обязанности налогоплательщиков	Обязанности налоговых органов
Уплачивать законно установленные налоги и сборы.	Соблюдать законодательство о налогах и сборах.
Вставать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков.	Контролировать соблюдение законодательства о налогах и сборах.
Вести учет доходов и расходов, а также объектов налогообложения.	Вести учет налогоплательщиков.
Представлять в налоговый орган налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность.	Проводить разъяснительную работу о применении законодательства о налогах и сборах.
Представлять налоговым органам документы, необходимые для расчета налогов.	Производить возврат или зачет излишне уплаченных налоговых платежей и штрафных санкций.
Выполнять законные требования налоговых органов об устранении нарушений налогового законодательства.	Соблюдать налоговую тайну.
Представлять налоговому органу документы и необходимую информацию, предусмотренную налоговым законодательством.	Направлять налогоплательщику или налоговому агенту акты проверки и решения, принятые по проведенной налоговой проверке.
Обеспечивать в течение 4-х лет сохранность документов, необходимых для расчета налогов.	Направлять в десятидневный срок в органы внутренних дел документы о возбуждении уголовного дела.
Налогоплательщики (организации и предприниматели) – письменно сообщать налоговым органам: – об открытии и закрытии счетов в банках; – обо всех случаях участия в других организациях; – обо всех обособленных подразделениях; – о реорганизации.	

Схема 3. Права налогоплательщиков и налоговых органов

Права налогоплательщиков	Права налоговых органов
Получать от налоговых и государственных органов бесплатную информацию и разъяснения о действующем законодательстве, регулирующем правоотношения о налогах и сборах.	Требовать пояснения и документы, подтверждающие правильность начисления и уплаты налогов и сборов.
Использовать налоговые льготы. Получать отсрочку, рассрочку и налоговый кредит.	Проводить налоговые проверки. Производить выемку документов при проведении налоговой проверки.
Имеет право на своевременный возврат или зачет излишне уплаченных налогов и штрафных санкций.	Вызывать письменным уведомлением для дачи пояснений по вопросу начисления и выплаты налогов.
Представлять налоговым органам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок.	Приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков.
Присутствовать при проведении выездной налоговой проверки.	Осматривать (обследовать) имущество налогоплательщика.
Получать копии акта и решения выездной налоговой проверки.	Определять суммы налогов расчетным путем при невозможности определить их на основании документации и пояснений, представленных налогоплательщиком.
Требовать от налоговых органов соблюдения законодательства. Не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов.	Требовать от налогоплательщика устранения выявленных в процессе проведения налогового контроля нарушений. Взыскивать с налогоплательщика недоимки и пени.
Обжаловать акты налоговых проверок и действие или бездействие налоговых органов.	Контролировать соответствие крупных покупок доходам налогоплательщика – физического лица.
Требовать соблюдения налоговой тайны.	Требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков.
Требовать возмещения в полном объеме убытков, понесенных в результате незаконных действий (бездействия) и решений налоговых органов.	Привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов, переводчиков.
	Вызывать для ведения налогового контроля свидетелей, имеющих данные о деятельности контролируемого лица.
	Заявлять ходатайства о приостановлении или аннулировании лицензий.
	Создавать налоговые посты.
	Предъявлять в суды иски к налогоплательщикам.

Тема 2. Система налогов и сборов РФ (лекция)

- Понятие налога и сбора, условия их установления.
- Основные объекты налогообложения.
- Налоги и сборы России.

Лекция – 2 часа.

Организации и граждане – физические и юридические – обязаны уплачивать налоги и сборы.

НАЛОГ – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

СБОР – обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Налог, в соответствии с требованиями статьи 17 НК РФ, будет считаться законно установленным, если законодатель установит все элементы, необходимые для его правильного определения.

Элементы налогообложения:

объект налогообложения;	Объект бухгалтерского учета, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога.
налоговая база;	Стоимостная, физическая или иная характеристики объекта налогообложения.
налоговый период;	Календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.
налоговая ставка;	Величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

порядок исчисления налога;	Совокупность правил определения объекта налогообложения, расчета налоговой базы, применения налоговой ставки и периода расчета налога.
порядок и сроки уплаты налога.	Календарная дата или период времени, исчисляемый годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указание на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

При установлении налога в законодательных актах о налогах и сборах также описываются налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

При установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения для каждого конкретного сбора.

Объектами налогообложения являются операции по реализации товаров, работ и услуг, имущество организации, полученные прибыль и доход, а также стоимость реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг.

При этом в налоговом законодательстве:

- под **имуществом** понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных), относящихся к имуществу в соответствии с положениями Гражданского кодекса Российской Федерации;
- **товаром** признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации;
- **работой** признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц;
- **услугой** признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе ее осуществления.

Налоговый кодекс дает определения некоторых понятий, применяемых для определения элементов налогообложения.

Реализацией товаров, работ или услуг признается передача на возмездной основе, в том числе и в порядке обмена товарами, работами или услугами, прав собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для

другого, возмездное оказание услуг одним лицом другому. В некоторых предусмотренных Налоговым кодексом случаях реализацией также признается безвозмездная передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого, оказание услуг одним лицом другому.

При этом **не признаются реализацией:**

Операции, связанные с обращением российской или иностранной валюты (кроме целей нумизматики).

Передача основных средств, нематериальных активов и иного имущества организации ее правопреемнику при реорганизации.

Передача основных средств, нематериальных активов и иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной, не связанной с предпринимательской, уставной деятельности.

Передача имущества, имеющая 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).

Передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества при выходе из хозяйственного общества или товарищества, при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками.

Передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества или его правопреемнику в случае выделения 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.

Конфискация, наследование имущества, а также обращение в собственность бесхозных и брошенных вещей, животных, находки, клада в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации.

Для правильного определения налоговых обязательств необходимо также правильно определить цену реализации. В Налоговом кодексе определено, что для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки.

Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Проверка правильности применения проводится налоговыми органами в следующих случаях:

- при проведении операций между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при отклонении уровня цен по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам в пределах непродолжительного периода времени более чем на 20%.

В настоящее время в России установлены следующие налоги:

Федеральные налоги и сборы:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на прибыль организаций;
- налог на доходы физических лиц;
- единый социальный налог;
- государственная пошлина;
- таможенная пошлина;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения;
- платежи за пользование природными ресурсами;
- налог на операции с ценными бумагами;
- плата за пользование водными объектами;
- сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний;
- сбор за выдачу лицензии и право на производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции;
- сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Налоги и сборы субъектов РФ:

- налог на имущество организаций;
- лесной доход;
- транспортный налог;
- налог на игорный бизнес.

Местные налоги и сборы.

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц,
- налог на рекламу.

При ведении хозяйственной деятельности организация СМИ сталкивается с необходимостью уплачивать налоги, но не все из приведенного выше списка характерны для их деятельности. В дальнейшем мы рассмотрим наиболее характерные для СМИ налоги.

**Тема 3. Налог на добавленную стоимость
(1-е занятие, лекция)**

- Принципы налогообложения налогом на добавленную стоимость.
- Объекты налогообложения.
- Порядок определения налоговой базы при различных хозяйственных операциях.

Лекция – 4 часа, семинарское занятие – 2 часа.

Налог на добавленную стоимость – косвенный налог, который включается в цену товаров (работ, услуг) и, таким образом, оплачивается их потребителями. Налог на добавленную стоимость – это налог «на потребление», тяжесть бремени которого испытывают не только плательщики этого налога в бюджет, но и покупатели созданных в процессе производства и обращения материальных благ. Через систему действия налога на добавленную стоимость в доход бюджета изымается часть добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства различных видов товарной продукции и доведения ее до потребителей, а также при оказании платных услуг.

Добавленная стоимость представляет собой разницу между стоимостью реализуемых потребителям товаров (работ, услуг), определяемой исходя из применяемых цен (тарифов), и величиной материальных затрат производственного назначения. Прибыль предприятия производителя и заработная плата его работников по сути являются величиной, добавленной к стоимости материальных ресурсов, использованных или потребленных в процессе производства и обращения товаров, выполнения работ, оказания услуг. Согласно основному принципу исчисления налога на добавленную стоимость, действующему в мировой практике и в России, величина налога, подлежащая взносу в бюджет налогоплательщиком, рассчитывается в виде разницы между суммами налога, получаемыми от покупателей за реализуемые им товары (работы, услуги), и суммами налога, оплачиваемыми налогоплательщиком поставщикам (продавцам) различных материальных ресурсов производственного назначения. Такой подход позволяет определить величину налоговой составляющей, приходящейся на конкретную часть

(долю) добавленной стоимости, созданной каждым субъектом сферы материального производства товаров (работ, услуг) и их обращения.

Несложный математический расчет покажет, что размер налога на добавленную стоимость в окончательной цене товаров, работ и услуг будет равен сумме налоговых платежей всех налогоплательщиков, участвующих в процессе их производства и доведения до конечного потребителя. Исходя из этого, покупатель, заказчик, клиент платит «за всех» налогоплательщиков-производителей, однако величина его расходов на оплату налога на добавленную стоимость, предъявленного в цене приобретенного товара, выполненной работы или оказанной ему услуги, всегда будет равна размеру налога по действующей ставке к цене этих товаров, работ и услуг. Таким образом, объектом обложения налогом на добавленную стоимость является не созданная добавленная стоимость, а обороты в процессе ее реализации: продажа, обмен, передача товаров (работ, услуг).

Объектом налогообложения признаются операции:

Реализация 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.

Признается реализацией передача товаров (работ, услуг), проводимая на безвозмездной основе.

Передача права собственности на товары, результаты выполненных работ. Оказание услуг.

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

Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Не признаются объектом налогообложения следующие операции:

Операции, не признаваемые реализацией (см. предыдущую лекцию).

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.

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

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 соответствии с законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, актами органов местного самоуправления.

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

Также освобождаются от налогообложения операции, поименованные в статьях 149 и 150 НК РФ.

При реализации товаров, работ, услуг налоговая база определяется по следующим правилам:

При реализации товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом допустимого отклонения от рыночных не более чем на 20%, с учетом акцизов и без включения в них налога.

При реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю, передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) и оплате труда в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из рыночных цен, с учетом акцизов и без включения в них налога.

При реализации товаров (работ, услуг) с учетом дотаций, предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации.

При реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемого с учетом допустимого отклонения от рыночных не более чем на 20%, с учетом налога, акцизов, и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок).

При реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленных у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации, (за исключением подакцизных товаров) налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой с учетом допустимого отклонения от рыночных не более чем на 20%, с учетом налога, и ценой приобретения указанной продукции.

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.

При реализации товаров (работ, услуг) по срочным сделкам, предполагающим поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором (контрактом) срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), указанная непосредственно в договоре (контракте), но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из цен, определяемых с учетом допустимого отклонения от рыночных не более чем на 20%, действующих на дату реализации, с учетом акцизов и без включения в них налога.

При реализации товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены, залоговые цены данной тары не включаются в налоговую базу в случае, если указанная тара подлежит возврату продавцу.

При финансировании под уступку денежного требования (цессии) налоговая база определяется исходя из следующих правил:

При уступке требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению, налоговая база определяется по правилам определения базы при реализации товаров, работ, услуг.

При реализации новым кредитором, получившим требование, финансовых услуг, связанных с уступкой требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению, определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного новым кредитором, над суммой расходов на приобретение указанного требования.

При реализации новым кредитором, получившим требование, иных финансовых услуг, связанных с требованиями, являющимися предметом уступки, определяется в порядке, по правилам определения базы при реализации товаров, работ, услуг.

При исполнении договоров поручения, комиссии, агентских договоров налоговая база определяется по следующим правилам:

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, а также любых иных доходов.

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) не распространяется освобождение от налогообложения, за исключением посреднических услуг по реализации товаров (работ, услуг), по предоставлению в аренду жилых помещений иностранным гражданам по перечню стран, утвержденному федеральным органом власти, медицинских товаров и ритуальных услуг, изделий народных промыслов по перечням, утвержденным Правительством РФ.

При реализации предприятия как имущественного комплекса налоговая база определяется по следующим правилам:

Налоговая база определяется отдельно по каждому из видов активов предприятия.

В случае продажи предприятия по цене ниже балансовой стоимости реализованного имущества для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости указанного имущества.

В случае продажи предприятия по цене выше балансовой стоимости реализованного имущества для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и стоимости не переоцененных ценных бумаг), к балансовой стоимости реализованного имущества, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и стоимости не переоцененных ценных бумаг). В этом случае поправочный коэффициент к сумме дебиторской задолженности (и стоимости ценных бумаг) не применяется.

Цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент.

Продавцом предприятия составляется сводный счет-фактура с указанием в графе «Всего с НДС» цены, по которой предприятие продано. При этом в сводном счете-фактуре выделяются в самостоятельные позиции основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непроизводственного назначения, сумма дебиторской задолженности, стоимость ценных бумаг и другие позиции активов баланса. К сводному счету-фактуре прилагается акт инвентаризации. В сводном счете-фактуре цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент.

Определение налоговой базы при передаче товаров и выполнении строительно-монтажных работ для собственных нужд предприятия:

При передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления), при исчислении налога на прибыль организаций налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных или однородных товаров, аналогичных работ и услуг, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии — исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов на их выполнение.

Определение налоговой базы при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации:

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется как сумма:

- 1) таможенной стоимости этих товаров;
- 2) подлежащей уплате таможенной пошлины;
- 3) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

При ввозе продуктов переработки товаров, ранее вывезенных с нее для переработки вне таможенной территории Российской Федерации в соответствии с таможенным режимом переработки вне таможенной территории, налоговая база определяется как стоимость такой переработки.

Налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на таможенную территорию Российской Федерации. Раздельно по подакцизным и неподакцизным товарам.

Если в соответствии с международным договором Российской Федерации отменены таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, налоговая база определяется как сумма:

- 1) стоимости приобретенных товаров, включая затраты на доставку указанных товаров до границы Российской Федерации;
- 2) подлежащих уплате акцизов.

При реализации подлежащих налогообложению товаров, работ, услуг налоговая база увеличивается на:

Суммы авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг (не применяется для производств с длительностью цикла более 6 месяцев по перечню, утвержденному Правительством РФ).

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).

Суммы в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер ставками рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшими в периодах, за которые производится расчет;

Суммы 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.

Налоговый период по налогу установлен равным:

- одному кварталу для налогоплательщиков с объемами реализации в квартал менее одного миллиона (без учета налога);
- одному месяцу, если выручка за квартал превышает один миллион рублей.

Налоговая ставка установлена в размере:

- 0% при реализации товаров работ и услуг, приведенных в пункте 1 статьи 164 НК РФ;
- 10% при реализации товаров, работ и услуг, приведенных в пункте 2 статьи 164 НК РФ, – продуктов питания, детских товаров, периодических печатных изданий не рекламного и не эротического содержания, услуг по оформлению на такие издания подписки, услуг по их экспедированию и доставке, редакционных и издательских работ, а также услуг по размещению в таких изданиях рекламы;
- 18% при реализации остальных товаров, работ и услуг (пункт 3 статьи 164 НК РФ).

**Тема 3. Налог на добавленную стоимость
(2-е занятие, лекция)**

- Порядок расчета НДС.
- Порядок принятия НДС к зачету.
- Особенности практического применения НДС.

Как было сказано ранее, налог на добавленную стоимость, с учетом особенностей определения налогооблагаемой базы при реализации товаров, работ и услуг, можно описать формулой:

Сумма налога к взносу в бюджет по итогам периода	=	Сумма налога, начисленная по реализации	+	Сумма налога, начисленная по авансам	–	Сумма налога по производственным товарам, работам, услугам
--	---	---	---	--------------------------------------	---	--

Мы уже рассмотрели основные правила определения налоговой базы, определяемой по реализации и полученным авансам, рассмотрим порядок определения сумм налога, уменьшающих суммы налога, подлежащие взносу в бюджет.

Суммы налога, подлежащие вычету при расчете сумм налога, подлежащих внесению в бюджет по итогам налогового периода:

Суммы налога, предъявленные налогоплательщику и фактически уплаченные им при приобретении товаров, работ, услуг на территории РФ.

Суммы, уплаченные налогоплательщиком при ввозе на территорию РФ в таможенных режимах: выпуска для свободного обращения, временного ввоза, переработки вне таможенной территории РФ.

Удержанные и уплаченные налогоплательщиком – налоговым агентом (за исключением случаев реализации бесхозных ценностей, кладов, конфискованного имущества, скупленных ценностей, ценностей, перешедших по праву наследования государству).

Суммы, полученные от покупателей, в случае возврата реализованных товаров, отказов от работ, услуг.

Суммы налога, исчисленные по авансовым платежам.

Суммы налога по подрядным работам на капитальное строительство, суммы налога на материалы и иных затрат, увеличивающих стоимость основных средств (по правилам налогового учета), при выполнении капитальных работ для собственных нужд.

Суммы налога по командировочным и представительским расходам, относящимся к затратам, принимаемым к уменьшению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Указанные выше суммы налога принимаются к вычету при соблюдении условий:

- суммы НДС должны быть предъявлены организации-налогоплательщику продавцом товаров, работ, услуг, т. е. продавцом должен быть выдан соответствующим образом оформленный документ – счет-фактура;
- суммы НДС должны быть фактически оплачены организацией-налогоплательщиком, принимающим суммы налога к вычету, что должно подтверждаться документально;

- суммы НДС по основным средствам и нематериальным активам принимаются к вычету только при постановке основных средств и нематериальных активов на учет (в момент ввода в эксплуатацию);
- при оплате приобретаемых товаров, работ и услуг путем передачи продавцу имущества покупателя суммы налога исчисляются исходя из балансовой стоимости передаваемого имущества;
- при расчете за товары, работы, услуги векселем сумма принимается к зачету исходя из суммы, фактически оплаченной по векселю (за вексель);
- по возвращенным реализованным ранее товарам, работам, услугам сумма к вычету принимается только после отражения в бухгалтерском учете операций по возврату и только в течение года с момента фактического возврата (отказа) от реализованных покупателям товаров, работ, услуг;
- вычеты НДС, начисленные по авансам, поступившим в счет будущих поставок, выполнения работ, оказания услуг, подлежат вычету после фактической их реализации.

При этом сумма считается предъявленной продавцом покупателю, если:

Сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), исчислена по каждому виду этих товаров (работ, услуг) как соответствующая налоговой ставке процентная доля цен (тарифов).

При реализации товаров (работ, услуг) выставлены соответствующие счета-фактуры не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и в счетах-фактурах, соответствующая сумма налога выделяется отдельной строкой.

При реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), а также при освобождении от исполнения обязанностей налогоплательщика расчетные документы, первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

При реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма налога включается в указанные цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставаемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не выделяется.

При реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Налог на добавленную стоимость не может быть принят к учету, если счет-фактура продавцом оформлен с нарушением требований законодательства, а именно в счете-фактуре отсутствуют:

- порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;
- наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения (при возможности ее указания);
- количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг) исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания);
- цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы налога;
- стоимость товаров (работ, услуг) за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без налога;
- сумма акциза по подакцизным товарам;
- налоговая ставка;
- сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;

- стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) с учетом суммы налога;
- счет-фактура должен быть подписан руководителем и главным бухгалтером организации (индивидуальным предпринимателем) или лицами, назначенными для этого распорядительными документами организации.

Если страной происхождения товаров не является РФ, то в счете-фактуре также должны быть указаны:

- страна происхождения товара;
- номер грузовой таможенной декларации.

Для целей учета расчетов с бюджетом по НДС **организация должна вести регистры налогового учета**: составлять счета-фактуры, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж в порядке, определяемом Правительством РФ.

Рассмотрим некоторые особенности практического применения законодательства о налоге на добавленную стоимость.

Применение освобождения от обязанностей плательщика НДС

В соответствии с положениями пункта 1 статьи 145 НК РФ, «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 один миллион рублей».

Выгодно ли применение данного положения для налогоплательщика?

При применении освобождения налогоплательщик не начисляет суммы НДС на реализуемую им продукцию, товары, работы, услуги. «Входящий» НДС по приобретенным для производственных целей товарам, работам и услугам налогоплательщик относит на увеличение себестоимости приобретаемого сырья и материалов, увеличение затрат при производстве продукции. Следовательно, себестоимость производимой продукции у такого предпринимателя увеличивается на суммы «не зачтенного» НДС по сравнению с себестоимостью организаций — плательщиков НДС. Стоимость готовой продукции, работ, услуг организаций, применяющих освобождение от уплаты НДС, при том же уровне рентабельности будет выше стоимости обычных организаций, без учета НДС.

Насколько это плохо? Для покупателей — плательщиков НДС, использующих данную продукцию, товары, услуги в своей производственной деятельности не выгодно приобретать такую продукцию, работы, услуги. Для организаций, не являющихся плательщиками НДС, и населения, не принимающего «входящий» НДС к зачету, выгоднее приобретать более дешевую продукцию, работы, услуги. И для них продукцию, работы, услуги будет выгоднее приобрести по более низкой цене.

Применение ставки НДС в размере 10% в некоторых случаях бывает полезнее, чем отказ от обязанностей налогоплательщика, в соответствии с положениями НК. При этом налогоплательщик принимает НДС по всем расходам (материальных ценностей, работ и услуг производственного назначения), большая часть из которых содержит НДС в размере 18% к зачету, а произведенную продукцию (товары, работы, услуги) реализует с начислением НДС в размере 10%. Работа в таких условиях означает постоянное налоговое кредитование организации за счет разности ставок налога.

При ведении капитального строительства и приобретении основных средств, требующих регистрации (недвижимость, эфирные и кабельные вещательные станции и т. п.), производственного назначения, «входящий» НДС можно принимать к зачету только в момент подачи соответствующих документов на регистрацию, о чем часто забывают многие налогоплательщики.

Часто СМИ регистрируются в форме некоммерческих организаций, имущество которых, в соответствии со статьей 26 ФЗ № 7-ФЗ от 12.02.1996 «О некоммерческих организациях», формируется за счет поступлений от учредителей, добровольных имущественных взносов и пожертвований, выручки от реализации товаров, работ, услуг, дивидендов, доходов за счет имущества, находящегося в собственности организаций, и других не запрещенных законодательством поступлений.

Порядок ведения учета НДС в таких организациях разъяснен письмом МНС РФ от 16.07.2003 г. № 03-1-08\2209\1640169.

В письме установлено, что некоммерческая организация должна вести раздельный учет средств, безвозмездно полученных на ведение уставной деятельности организации, и средств, полученных в результате ведения коммерческой деятельности, при этом:

- организация должна разделять имущество, используемое для коммерческой деятельности, и имущество, используемое для ведения уставной деятельности;
- если имущество используется для ведения коммерческой и уставной деятельности, то разделение расходов производится организацией самостоятельно и утверждается внутренним нормативным документом, а также отражается в учетной политике организации.

При разделении материальных расходов предприятия, НДС по которым принимается и не принимается к зачету, следует разделить помещения и оборудование по целям использования, если это невозможно, то разделить работников на «коммерческих» и «уставных» и списывать НДС по материальным ценностям, выданным им для работы соответственно на расходы и в уменьшение начисленного НДС.

Письмом Управления МНС по г. Москве от 31 октября 2003 г. № 24-11/61305 «О порядке применения налоговых вычетов при налогообложении НДС» была разъяснена точка зрения налоговых органов города Москвы на принятие к зачету НДС по товарам, работам, услугам, приобретаемым предприятиями и организациями через подотчетных лиц. По мнению налоговых органов, для того чтобы сумму НДС по приобретенным через подотчетное лицо товарам, работам, услугам можно было бы принять к зачету, необходимо чтобы:

- продавцом был выписан счет-фактура с выполнением требований главы 21 НК РФ;
- сумма НДС была выделена в кассовом чеке (Письмо МНС России от 10.10.2003 № 03-1-08/2963/11-АЛ268), а если продавец использует кассовые аппараты, не позволяющие выделить НДС в чеке ККМ, то получить у продавца корешок приходного кассового ордера с выделенной отдельной строкой суммой НДС;
- расходы подотчетного лица должны быть оплачены организацией-налогоплательщиком.

Тема 3. Налог на добавленную стоимость (практическое занятие)

Для закрепления полученных на занятиях знаний предлагается разобрать несколько примеров практического применения законодательства о налоге на добавленную стоимость.

Ситуация 1.

Через подотчетное лицо в розничной торговле организацией приобретены материальные ценности:

- компьютер-ноутбук стоимостью 30 000 рублей, НДС — 5 400 рублей (18%), всего уплачено 35 400 рублей, к авансовому отчету приложены документы — кассовый и товарный чеки торгового предприятия, в кассовом и товарном чеке выделена сумма НДС;
- цифровой фотоаппарат стоимостью 12 000 рублей, НДС — 2 160 рублей, всего уплачено 14 160 рублей, к авансовому отчету приложены до-

кументы — кассовый чек с выделенной суммой НДС, счет-фактура торгового предприятия;
– кофеварка стоимостью 4200 рублей, НДС — 756 рублей, всего уплачено 4956 рублей, к авансовому отчету приложены документы — кассовый чек без выделения НДС, приходный кассовый ордер с выделенной суммой НДС, счет-фактура торгового предприятия.

Авансовый отчет представлен работником 30 марта, оплата перерасхода подотчетных средств работника произведена 11 апреля. Указать, когда и в какой сумме можно будет принять к зачету НДС.

Дополнительные данные. Предприятие — СМИ в форме некоммерческой организации, работник относится к подразделению коммерческой службы.

(2160 рублей 11 апреля).

Ситуация 2.

Радиовещательная компания, зарегистрированная в форме автономной некоммерческой организации «Восток», производит капитальные вложения в радиовещательное оборудование. Оборудование состоит из трех стоек. Капитальные вложения производятся за счет доходов рекламной службы организации. Для ускорения работ по пусконаладке оборудования к работе были приглашены связисты соседнего оборонного предприятия.

Стоимость приобретенного для монтажа оборудования составила 1 500 000 рублей. НДС — 270 000 рублей. Оплата проводилась в порядке 100% предоплаты, перечислением безналичных денежных средств на расчетный счет в банке. От поставщика оборудования получены счет, накладная, счет-фактура, оформленные в соответствии с требованиями НК РФ.

Связисты были приняты по договорам подряда, сумма расходов на оплату труда составила:

1 месяц — ФОТ 60 000 рублей, ЕСН — 21 060 рублей.

2 месяц — ФОТ 60 000 рублей, ЕСН — 21 060 рублей.

3 месяц — ФОТ 80 000 рублей, ЕСН — 28 080 рублей.

Ежемесячно связисты по акту подготавливали к эксплуатации по 1-й стойке, стоимость аппаратуры по стойкам распределена равномерно.

Рассчитать суммы НДС, подлежащих начислению и зачету по данной операции.

Для проведения расчетов данных недостаточно. В соответствии с действующим законодательством, для эксплуатации радиовещательной аппаратуры необходимо наличие лицензии на радиовещание и разрешения на эксплуатацию ра-

диовещательной аппаратуры. Списание НДС возможно только после подачи документов на получение разрешения на эксплуатацию аппаратуры при условии, что лицензию на радиовещание организация имела ранее.

Дополнительные данные:

Разрешение на эксплуатацию радиовещательной аппаратуры получено через 1 месяц после сдачи последней стойки.

Рассчитать суммы НДС, подлежащие начислению и зачету по данной операции.

Начало проведения работ установить 1 апреля.

Ситуация 3.

Некоммерческая организация — радиовещательная компания — для производственных целей приобретает у производителя малотоннажный грузовой транспорт. Оплата автотранспорта производится путем оказания организации-производителю рекламных услуг.

Стороны сделки договорились об обоюдном снижении цен на 15%. Стоимость грузовика — 425 000 рублей, (рыночная — 500 000 рублей), НДС по сделке — 76 500 рублей, стоимость с учетом НДС — 501 500 рублей.

Рассчитать суммы НДС по сделке, считая, что другой деятельности в отчетном периоде, подлежащей налогообложению, радиовещательная компания не вела, НДС по рекламным услугам — 10%.

Ситуация 4.

Учредители — представитель поселкового совета, представитель поселковой администрации и представитель редакции поселковой газеты — принимают решение, что для дальнейшего существования газеты необходимо придать ей статус юридического лица. Предполагается, что издание будет распространяться среди жителей поселка.

Выбрать оптимальный для газеты режим налогообложения налогом на добавленную стоимость, принимая во внимание, что доходы от коммерческой деятельности ожидаются в размере до 100 000 рублей в месяц.

Ситуация 5.

Организация заключила трудовые договоры с творческими работниками на создание игрового научно-популярного фильма, посвященного проблемам развития новых технологий.

По условиям договора, организация оплачивает все необходимые для фильма расходы и выплачивает творческому коллективу заработную плату.

Стоимость расходов на создание фильма составила:
стоимость аренды съемочного оборудования — 590 000 рублей \ НДС 90 000 рублей;

стоимость аренды транспорта — 141 600 рублей \ НДС 21 600 рублей;
оплата прочих услуг — 118 000 рублей \ НДС 18 000 рублей;
зарплата съемочной группы (с учетом ЕСН) — 270 200 рублей.

Фильм был подготовлен за 90 дней и сдан заказчику по акту.

Через месяц после сдачи началось использование фильма в коммерческих целях.

Произвести расчет НДС, если организация выплачивает НДС ежемесячно, работы были начаты 1 мая, расходы по аренде съемочной аппаратуры начались через месяц после заключения договора и ежемесячно, равными долями, распределились на 60 дней, прочие и транспортные услуги распределены на 90 дней равномерно. Все документы оформлены с соблюдением требований НК РФ.

(Расходы по съемке фильма — расходы на приобретение нематериального актива, НДС по материальным активам принимаются к зачету в момент принятия его к учету, по аналогии с затратами на приобретение объекта основных средств, не требующих монтажа.)

Тема 4. Налог на прибыль организаций (1-е занятие, лекция)

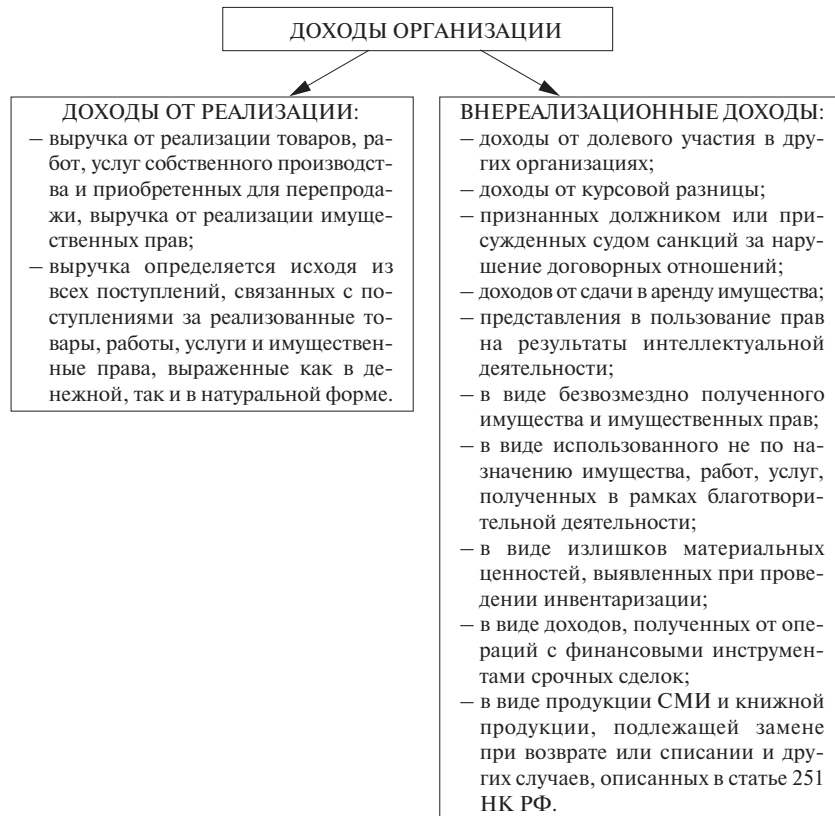
- Объекты налогообложения.
- Доходы, их классификация.
- Расходы организации, классификация расходов.
Лекция — 6 часов, семинарское занятие — 2 часа.

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства или получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль принимается прибыль организации. **Прибылью** понимаются доходы организации, уменьшенные на величину расходов.

В целях налогового учета доходы делятся на доходы от реализации и вне-реализационные доходы.



Доходы, не учитываемые для определения налоговой базы:

Имущество, имущественные права, работы или услуги, полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления.

Имущество, имущественные права, полученные в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств.

Имущество, имущественные права или неимущественные права, имеющие денежную оценку, полученные в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации.

Имущество, имущественные права, которые получены в пределах первоначального взноса участником хозяйственного общества или товарищества при выходе из хозяйственного общества или товарищества, а также при выходе из простого товарищества (совместной деятельности).

В виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации.

В виде имущества, полученного бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней.

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.

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.

В виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

В виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.

В виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации.

В виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости.

В виде средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа.

При определении налоговой базы также не учитываются **целевые поступления** (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К ним относятся целевые поступления из бюджета бюджетополучателям 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 указанным целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся:

Использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям.

А также другие, определенные статьей 251 НК РФ.

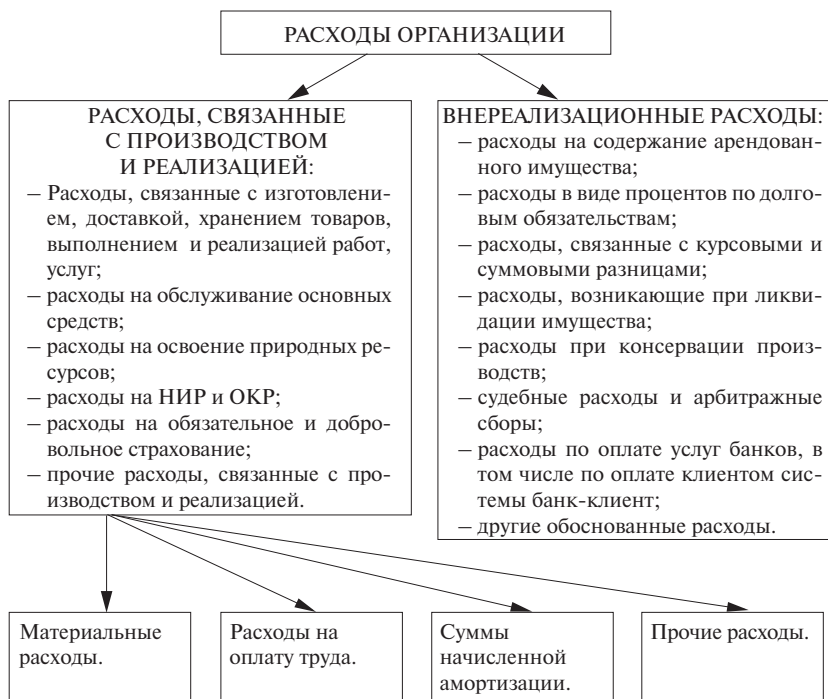
Расходы организации, принимаемые к учету, при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций:

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком.

Обоснованными расходами считаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под **документально подтвержденными расходами** понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты

при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.



Материальные расходы организации:

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

Затраты на приобретение упаковки и другие производственные и хозяйственные нужды, на приобретение 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.

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

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

Затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения, 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.

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 Налоговым кодексом), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей.

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 настоящей главы 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 выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

К материальным расходам для целей налогообложения приравниваются потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации, 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:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней стоимости;
- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

К расходам организации на оплату труда относятся:

Суммы заработной платы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда.

Начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде, а также 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, и т. п.

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), стоимость выдаваемых работникам бесплатно в соответствии с законодательством Российской Федерации предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в личном постоянном пользовании (сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам).

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

Денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации.

Единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством Российской Федерации, надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним областей.

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: с выполнением условий, поставленных статьей 255 НК РФ.

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.

Расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови.

Доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

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

Тема 4. Налог на прибыль организаций (2-е занятие, лекция)

- Амортизируемое имущество.
- Расчет амортизации.
- Прочие расходы организации.

Для правильного определения амортизационных затрат сначала следует определить, какое имущество относится к амортизируемому.

АМОРТИЗИРУЕМОЕ ИМУЩЕСТВО

Амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, 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 10 000 рублей.

Так как в целях налогового учета стоимость амортизируемого имущества определяется не так, как в бухгалтерском учете, рассмотрим эти особенности.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом.

Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

Достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация – работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей, осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

При проведении налогоплательщиком впоследствии переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемым для целей налогообложения в соответствии с настоящей главой.

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);
- наличие надлежащим образом (в соответствии с требованиями действующего законодательства об авторском праве и смежных правах) оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива;
- наличие 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.

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.

К нематериальным активам не относятся:

1) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

2) интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Порядок начисления амортизации:

Не подлежат амортизации:

- земля и иные объекты природопользования;
- материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства;
- ценные бумаги;
- финансовые инструменты срочных сделок.

Не подлежит амортизации следующее имущество:

- имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для ее осуществления;
- имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для ее осуществления;
- имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования (кроме полученного при приватизации);
- объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты;
- продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);
- 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;
- имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в виде целевого финансирования некоммерческими организациями и безвозмездной помощи в рамках международных договоров и иных целевых поступлений;
- 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.

Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Амортизация имущества начисляется:

- 1) линейным методом;
- 2) нелинейным методом.

При линейном методе амортизация начисляется ежемесячно, в размере:

Сумма амортиз. = Первоначальная ст-ть объекта * К амортиз./100%
При этом **К амортиз. = $1/n * 100\%$** , где n — срок полезного использования объекта, выраженный в месяцах.

При нелинейном способе начисления амортизация начисляется ежемесячно, в размере:

Сумма амортиз. = Остаточная ст-ть объекта * 2 К амортиз./100%.
При достижении остаточной стоимости 20% первоначальной,
Сумма амортиз. = Остаточная ст-ть объекта * К ост./100%,
где **К ост. = $1 / (n-использов) * 100\%$** ($n-использов$ — срок использования, оставшийся по нормативу.)

Сроки полезного использования объектов основных средств определены Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»:

По вновь приобретенному объекту основных средств амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за его введением в эксплуатацию (постановкой на бухгалтерский учет).

Для основных средств, подлежащих государственной регистрации, момент начала начисления амортизации определяется датой подачи документов на регистрацию.

Расходы на ремонт основных средств:

Расходы на ремонт основных средств рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией:

суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах порядке (за исключением поименованных в ст. 270 НК РФ);

расходы на сертификацию продукции и услуг, суммы портовых и аэродромных сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы;

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

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, (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты, приобретаемых для собственной службы охраны);

расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации, расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;

расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта).

расходы на командировки, в частности на:
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, 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;

расходы на юридические и информационные, консультационные и иные аналогичные услуги;

расходы на канцелярские товары;

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);

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;

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

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;

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

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

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

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;

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

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;

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

потери от брака;

потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также нереализованной в пределах 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.

Представительские расходы.

К представительским расходам относятся расходы 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 расходы 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.

Расходы на подготовку и переподготовку кадров.

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;
- 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 среднего специального образования. Указанные расходы для целей налогообложения не принимаются.

Расходы организации на рекламу:

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 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.

Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, **для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации.**

Другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Тема 4. Налог на прибыль организаций (3-е занятие, лекция)

- Особенности определения налоговой базы.
- Расчет налоговых обязательств.
- Налоговый учет.

Особенности определения расходов при реализации товаров:

При реализации товаров доходы от таких операций уменьшаются на стоимость реализуемых товаров, при этом:

- при реализации амортизируемого имущества стоимость такого имущества определяется как остаточная стоимость, определенная с учетом износа по правилам начисления амортизации, определенным в налоговом учете;
- при реализации прочего имущества (кроме продукции собственного производства, покупных товаров и ценных бумаг) — на стоимость такого имущества, определенного по правилам формирования стоимости налогового учета;
- при реализации товаров — по их стоимости, определенной по правилам налогового учета, с применением закрепленного в учетной политике организации способа списания (ФИФО, ЛИФО, средней, стоимости единицы);

При определении расходов в целях налогообложения не учитываются:

Отдельные расходы организации, произведенные сверх размеров, установленных положениями НК РФ.

Расходы на капитальные вложения (на приобретение, строительство и производство амортизируемого имущества).

Расходы, связанные с финансовыми вложениями организации, в том числе и в уставные фонды других организаций.

Убытки по объектам непромышленного назначения.

Расходы в виде вознаграждений работникам предприятия, выплачиваемых из специальных фондов.

Расходы в виде безвозмездно передаваемого имущества и расходов, связанных с этими операциями.

Целевыми средствами, передаваемыми сторонним организациям безвозмездно.

Другие аналогичные расходы, предусмотренные статьей 270 НК РФ.

Порядок признания доходов и расходов при методе начисления

Порядок определения доходов

Доходы от реализации признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от факта поступления денежных средств или иной оплаты, на основании первичных документов, подтверждающих факт перехода прав собственности на товары, работы, принятие заказчиком услуг.

Внереализационные доходы признаются в момент подписания Акта по выполненным работам, услугам, дата накладной на полученное имущество, дата поступления денежных средств от участия в других организациях, последний день месяца по арендным и лизинговым операциям и курсовым разницам, дата обнаружения дохода за прошлый период, по остальным операциям — в соответствии с положениями статьи 271 НК РФ.

Расходы на реализацию

Расходы на реализацию признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся. При этом датой расхода считается дата составления первичного учетного документа, подтверждающего факт расходования (накладные, акты). Расходы по амортизационным начислениям и на оплату труда признаются ежемесячно, в порядке, определяемом главой 25 НК РФ.

Внереализационные расходы признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся. При этом датами осуществления расходов по налогам — признаются даты их начисления; датой составления первичного учетного документа при расходовании материальных ценностей, приеме-передаче работ, получении услуг, датой утверждения авансового отчета — по командировочным и представительским расходам, датой оплаты по другим расходам компенсационного характера работникам предприятия, по остальным расходам — в соответствии с положениями статьи 272 НК РФ.

Определение доходов и расходов при кассовом методе определения налогооблагаемой прибыли

В соответствии с положениями статьи 273 НК РФ организации, выручка которых за последние 4 квартала не превысила 1 миллиона рублей за каждый квартал, имеют право перейти на кассовый способ определения расходов и доходов.

При кассовом методе датой получения доходов считается дата поступления средств на счета в банках, наличных денег в кассу предприятия, имущества и погашения дебиторской задолженности.

Расходами признаются затраты предприятия после их оплаты.

Материальные расходы, в том числе и заработная плата, учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности, а расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов в момент списания их в производство.

Амортизация учитывается в момент ее начисления, при этом по неоплаченным объектам основных средств амортизация не начисляется.

Ставка налога

Ставка налога определена в размере 24%, при этом:

5% – подлежит перечислению в Федеральный бюджет РФ;

17% – в бюджет субъекта РФ;

2% – в местные бюджеты.

В целях стимуляции организаций отдельных отраслей производств представительные органы власти субъектов РФ могут понизить ставку налога, подлежащего перечислению в их бюджет, но не более чем до 13%.

Доходы в виде дивидендов, полученные российскими компаниями от участия в российских компаниях, облагаются по ставке 6%.

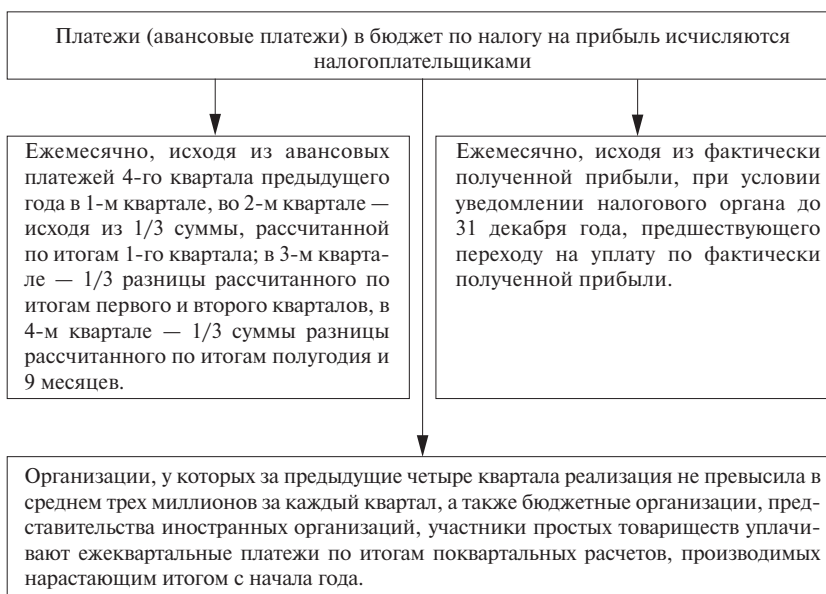
Доходы в виде дивидендов, полученных российской организацией от участия в иностранных организациях, облагаются по ставке 15%.

Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным бумагам, доход по которым предусмотрен в виде процентов, облагаются по ставке 15%.

Налоговым периодом по налогу на прибыль установлен год. Отчетный период по налогу на прибыль — квартал.
--

Налогоплательщики по итогам каждого налогового периода рассчитывают сумму авансового платежа исходя из налоговой базы и ставки налога на прибыль.

В течение квартала организации исчисляют ежемесячные авансовые платежи.



Налоговый учет

В связи со сложностью бухгалтерского учета и наличием большого количества особенностей его ведения на предприятиях различных отраслей производства, правительством давно рассматривалась возможность упростить систему начисления налога на прибыль. При этом, представляя проект налогового кодекса на рассмотрение в Государственную думу, специалисты МНС постарались максимально стандартизировать технику учета активов организаций и правила отражения хозяйственных операций для определения налоговой базы.

Теперь при проведении налоговых проверок специалистам налоговых органов не обязательно досконально знать правила бухгалтерского учета различных отраслей народного хозяйства, а достаточно знать положения Налогового кодекса РФ. Пострадали при этом только налогоплательщики, так

как в большинстве случаев теперь на предприятиях необходимо вести двойной учет — бухгалтерский и налоговый.

Наиболее пострадали от введения главы 25 НК РФ крупные производственные предприятия, так как на большинстве из них одновременно выполнить требования Налогового кодекса и правил бухгалтерского учета практически невозможно, а для них существенны нарушения правил бухгалтерского учета, на основании которых формируется бухгалтерская отчетность, подлежащая опубликованию. Нарушения правил ведения бухгалтерского учета ведет к признанию аудиторами отчетности недостоверной, неведение учета в соответствии с требованиями НК РФ приведет к привлечению к налоговой ответственности. Однако наличие в правилах определения первоначальной цены материальных ценностей, сроков и порядка списания некоторых видов расходов, определения сумм начисленной амортизации, сумм некоторых расходов (для целей бухгалтерского учета все расходы, нормируемые в целях налогового учета, принимаются в полном размере) не позволяет вести унифицированный учет для целей налогового и бухгалтерского учета.

В целях налогового учета организации-налогоплательщики должны вести следующие регистры учета:

- аналитические регистры учета материальных ценностей;
- аналитические регистры учета основных средств;
- аналитические регистры учета амортизации основных средств;
- аналитические регистры по учету работ, услуг производственного характера;
- другие аналитические регистры по учету объектов, имеющих различие в системах учета;
- синтетические регистры налогового учета, в которых собираются данные из аналитических регистров;
- сводные регистры налогового учета, на основании которых заполняется налоговая декларация.

Тема 4. Налог на прибыль организаций (практическое занятие)

Для закрепления пройденного материала рассмотрим некоторые практические примеры применения законодательства о налоге на прибыль.

Ситуация 1.

- Предприятие приобрело запасные части к компьютерам:
- материнскую плату — 5 шт.;

- винчестер – 10 шт;
- звуковую карту – 5 шт;
- встраиваемый модем – 3 шт;
- клавиатуры, мыши – 5 компл.;
- блоки питания с корпусами – 5 шт;
- видеокарты – 5 шт;
- мониторы – 5 шт;
- CD-дисководы – 5 шт;
- дисководы 3.5' – 4 шт.

Есть акты о вводе в эксплуатацию. Все запасные части стоимостью менее 10 000 рублей за единицу. В момент ввода в эксплуатацию запасные части списаны. Каковы возможные последствия данной хозяйственной операции?

Ситуация 2.

Работник предприятия выезжал в заграничную командировку, представил отчет о производственном характере поездки. К документам, приложенным к авансовому отчету, подтверждающим факт расходования средств, не приложен обратный билет в связи с его утерей.

Стоимость билета 30 000 рублей.

Общая сумма расходов по командировке составляет около 90 000 рублей.

Каким образом следует отразить операцию в целях расчета налога на прибыль?

Ситуация 3.

Работник, сопровождающий зарубежную делегацию, прибывшую для проведения переговоров, представил отчет по затратам на представительские расходы.

- Такси (чек) – 680 рублей;
- Зал для презентаций с аппаратурой – 2600 рублей;
- Кофе, пирожные (чек буфета) – 780 рублей;
- Входные билеты казино «Кристалл» – 12 800 рублей;
- Такси (чек) – 720 рублей.

Какую сумму можно принять в целях уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль?

Ситуация 4.

Работникам предприятия, обучающимся в высших учебных заведениях на начальных курсах, на основании справки из государственного учебного заведения был предоставлен оплачиваемый отпуск для сдачи сессии.

Относятся ли расходы организации на оплату такого отпуска на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль?

Ситуация 5.

Телевещательная организация своими силами (за свой счет и силами своих сотрудников) снимает художественный фильм. Расходы по услугам сторонних организаций – поливальные машины, пожарные, охранная фирма – относятся на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Правильно ли организация поступает? Если нет, то когда и как такие расходы можно списать?

Ситуация 6.

Радиовещательная организация оборудует комнату отдыха. Для нее приобретается бытовая аппаратура – магнитола, холодильник, посуда, мебель.

Стоимость приобретаемого оборудования:

Мебель 10 предметов, стоимостью до 10 000 каждый;

Магнитола – 3600 рублей;

Холодильник – 7200 рублей.

Кипяtilьник, светильник и т. п. – стоимостью 8000 рублей.

Комната начала работать 20 января.

Какие расходы и при каких условиях можно принять к уменьшению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль?

Тема 5. Налог на доходы физических лиц (лекция)

- Налогоплательщики, объекты налогообложения.
- Льготы и налоговые вычеты.
- Ставка налога и порядок расчета.

Лекция – 2 часа.

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц (далее в настоящей главе – налогоплательщики) признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками:

от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;

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

Для целей налогообложения доходом считаются также **доходы, полученные в материальной форме:**

- в форме оплаты, произведенной за физическое лицо;
- в форме получения товара, выполнения работ, оказания услуг на безвозмездной основе;
- оплаты труда в натуральной форме.

Для целей налогообложения доходом лица считаются также **доходы, полученные в виде материальной выгоды:**

- от экономии на процентах по полученным займам, кредитам, полученным от предприятий и организаций, в виде превышения ставки рефинансирования Центрального банка РФ над процентами, выплаченными лицом за пользование кредитом, займом;
- от приобретения материальных ценностей у взаимозависимых лиц, в виде превышения цены материальных ценностей при приобретении их в розничной торговле над ценой, фактически уплаченной по сделке;
- от приобретения ценных бумаг, в виде превышения рыночной стоимости таких бумаг над ценой сделки.

Не подлежат налогообложению:

государственные пособия (за исключением пособий по временной нетрудоспособности), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством, в том числе пособия по безработице, беременности и родам;

государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством;

все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации);

компенсационные выплаты в связи с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

При оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством, 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, оплате услуг связи, получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым лицам, находящимся во властном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим (выезжающим) для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании;

алименты, получаемые налогоплательщиками;

суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также наличия документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание.

Указанные доходы освобождаются от налогообложения в случае безвозмездной оплаты работодателями медицинским учреждениям расходов на лечение и медицинское обслуживание налогоплательщиков, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в учреждениях банков;

получаемые от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах, находящихся на территории Российской Федерации, скота, кроликов, нутрий, птицы, диких животных и птиц (как в живом виде, так и продуктов их убоя в сыром или переработанном виде), продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства как в натуральном, так и в переработанном виде.

Указанные доходы освобождаются от налогообложения при условии представления налогоплательщиком документа, выданного соответствующим органом местного самоуправления, правлениями садового, садово-огородного товариществ, подтверждающего, что продаваемая продукция произведена налогоплательщиком на принадлежащем ему или членам его семьи земельном участке, используемом для ведения личного подсобного хозяйства, дачного строительства, садоводства и огородничества;

доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования или дарения, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов;

призы в денежной и (или) натуральной формах, полученные спортсменами за призовые места на следующих спортивных соревнованиях:

- Олимпийских играх, чемпионатах и кубках мира и Европы от официальных организаторов или на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления за счет средств соответствующих бюджетов;
- чемпионатах, первенствах и кубках Российской Федерации от официальных организаторов;

доходы в виде процентов, получаемые налогоплательщиками по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, если:

- проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, в течение периода, за который начислены указанные проценты;
- установленная ставка не превышает 9 процентов годовых по вкладам в иностранной валюте;

доходы, не превышающие 2000 рублей, полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период: стоимость подарков, стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства Российской Федерации, законодательных (представительных) органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;

другие доходы, указанные в статье 217 НК РФ.

Порядок определения налоговой базы

Для определения суммы налога доходы лица разделяются по доходам, облагаемым по разным ставкам.

Доходы, облагаемые по ставке 13%, для определения налогооблагаемой базы уменьшаются на сумму вычетов и, в случае выполнения работ по гражданско-правовым договорам и для зарегистрированных предпринимателей расходов, связанных с получением доходов.

При этом могут применяться:

стандартные налоговые вычеты:

- в размере 400 рублей в месяц – каждый работающий, до момента достижения полученными в течение налогового периода доходами 20 000 рублей;
- в размере 300 рублей в месяц на каждого ребенка, не достигшего 18-летнего возраста, до момента достижения полученными доходами 20 000 рублей;
- в размере 500 рублей в месяц – Герои Советского Союза, Герои России, участники ВОВ, узники концлагерей и и приравненные к ним лица в соответствии со ст. 218 НК РФ;
- в размере 3000 рублей в месяц – лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, и приравненные к ним лица в соответствии со ст. 218 НК РФ;

Стандартные налоговые вычеты применяются одним налоговым агентом, из стандартных вычетов применяется только один – наибольший по сумме. Если налоговым агентом не предоставлен стандартный налоговый вычет, то лицо может подать декларацию и вернуть излишне начисленный налог.

Социальные налоговые вычеты:

- направленные налогоплательщиком на благотворительные цели благотворительным организациям, в размере не более 25% от полученных доходов;
- в сумме, направленной на оплату своего обучения, обучения супруга, детей, не превышающей в течение года 38 000 рублей;
- в сумме оплаты медицинских расходов на собственное лечение, лечение супруга и детей, приобретение выписанных лечащим врачом лекарств.

Общая сумма предоставленных в течение года по данной льготе вычетов не должна превышать 38 000 рублей.

Имущественные налоговые вычеты:

- при продаже жилых домов, квартир, дач, садовых домов, находившихся в собственности менее 5 лет, от налогообложения освобождается сумма полученного по такой сделке дохода в размере до 1 000 000 рублей; если данное имущество находилось в собственности более 5 лет, то от налогообложения освобождается вся сумма полученного по такой сделке дохода,
- при продаже иного имущества, находившегося в собственности менее 3-х лет, от налогообложения освобождается полученный по такой сделке доход в размере до 125 000 рублей; если имущество находилось в собственности более 5 лет, то от налогообложения освобождается вся сумма полученного по такой сделке дохода;
- сумма, направленная на строительство жилых домов, квартир, дач, садовых домов в размере понесенных налогоплательщиком расходов, с учетом процентов, по полученным в банках кредитам и ссудам, но не более 1 000 000 рублей, при применении вычета не учитываются проценты по ипотечным кредитам и суммы, уплаченные за налогоплательщика третьими лицами.

Имущественные вычеты предоставляются на основании заявления налогоплательщика с приложенными к заявлению документами, подтверждающими право собственности и факт оплаты. Повторно имущественный вычет на строительство и приобретение жилых домов, квартир, дач, садовых домов не предоставляется. Не использованный в течение отчетного года налоговый вычет переносится на следующий налоговый период до полного использования.

Профессиональные налоговые вычеты:

- по доходам индивидуальных предпринимателей может применяться налоговый вычет на всю сумму фактически произведенных и подтвержденных документальных расходов, связанных с их производственной деятельностью, при этом состав производственных расходов предпринимателя определяется в соответствии с положениями

главы 25 НК РФ. Сумма уплаченных налогов на имущество принимается к зачету, если имущество использовалось для предпринимательской деятельности;

- по доходам от выполнения договоров гражданско-правового характера вычет принимается также в размере фактически понесенных и документально подтвержденных расходов, понесенных в процессе выполнения договора;
- лица, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Если расходы не могут быть подтверждены документально, то они принимаются в следующих размерах:

Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20%
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30%
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40%
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30%
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опера, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино, теле- и видеофильмов и театральных постановок	40%
других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25%
Исполнение произведений литературы и искусства	20%
Создание научных трудов и разработок	20%
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30%

Налоговые вычеты предоставляются только по доходам, облагаемым по ставке 13 процентов.

Датой получения дохода считается:

- при оплате на счета третьих лиц по просьбе налогоплательщиков и на счета самих налогоплательщиков – день зачисления средств;
- при натуральной оплате – дата получения дохода в натуральной форме;
- при получении доходов в виде материальной выгоды в виде экономии на процентах по займам и кредитам, при приобретении товаров у взаимозависимых лиц и при получении материальной выгоды при приобретении ценных бумаг – в момент получения выгоды;
- при получении дохода в виде оплаты труда – последний день месяца, за который производится оплата.

Ставка налога

По выигрышам, страховым выплатам, подлежащим налогообложению в соответствии с положениями главы 23 НК РФ, получение материальной выгоды по экономии на процентах при приобретении ценных бумаг, получения материальных ценностей от взаимозависимых лиц – 35 %.

По доходам, полученным физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, – 30 %.

По доходам в качестве дивидендов от участия в других организациях – 6%.
По остальным доходам – 13%.

Расчет налога

$\text{НДФЛ} = (13\% * \text{К}13 * \text{Д})/100 + (35\% * \text{К}35 * \text{Д})/100 + (6\% * \text{К}6 * \text{Д})/100$ <p>НДФЛ – сумма налога, подлежащего уплате налогоплательщиком; К13, К35, К6 – доля доходов, подлежащих налогообложению по каждой ставке, по отношению к общему доходу налогоплательщика; Д – общий доход налогоплательщика.</p>
--

Налог на доходы физических лиц удерживается и уплачивается в бюджет налоговыми агентами.

Самостоятельно рассчитывают сумму налога и выплачивают ее в бюджет:

физические лица – исходя из сумм вознаграждений, полученных от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества;

физические лица – исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности;

физические лица – налоговые резиденты Российской Федерации, получающие доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, – исходя из сумм таких доходов;

физические лица, получающие другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами, – исходя из сумм таких доходов;

физические лица, получающие выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других, основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов), – исходя из сумм таких выигрышей.

Убытки прошлых лет к зачету не принимаются.

Тема 6. Единый социальный налог (лекция)

- Налогоплательщики, объекты налогообложения.
- Льготы и налоговые вычеты.
- Ставка налога и порядок расчета.

Лекция – 2 часа.

Единый социальный налог предназначен для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь.

Налогоплательщиками налога признаются:

- лица, производящие выплаты физическим лицам;
- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;
- адвокаты.

Если налогоплательщик одновременно относится к нескольким категориям налогоплательщиков, он исчисляет и уплачивает налог по каждому основанию.

Объект налогообложения – все выплаты в пользу физических лиц по трудовому, гражданско-правовому, авторскому и т. п. договорам.

Не являются объектом налогообложения выплаты физическим лицам по гражданско-правовым договорам, предметом которых является переход права собственности и других вещных прав на имущество, а также с передачей в пользование имущества.

Не облагаются налогом :

выплаты физическим лицам, если отнесены к расходам, не уменьшающим налогооблагаемую базу по налогу на прибыль;

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;

установленные законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационные выплаты в пределах норм.

При оплате налогоплательщиком расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению сумточные 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 непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации. Аналогичный порядок нало-

гообложения 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;

выплаты членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

суммы, выплачиваемые за счет членских взносов садоводческих, садово-огородных, гаражно-строительных и жилищно-строительных кооперативов (товариществ) лицам, выполняющим работы (услуги) для указанных организаций.

В налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации), помимо выплат, не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам.

От уплаты налога освобождаются:

организации любых организационно-правовых форм – с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 000 рублей на каждого работника, являющегося инвалидом I, II или III группы;

индивидуальные предприниматели и адвокаты, являющиеся инвалидами I, II или III группы, в части доходов от их предпринимательской деятельности и иной профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 000 рублей в течение налогового периода;

российские фонды поддержки образования и науки – с сумм выплат гражданам Российской Федерации в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставляемых учителям, преподавателям, школьникам, студентам и (или) аспирантам государственных и (или) муниципальных образовательных учреждений.

общественные организации инвалидов и другие работодатели, в соответствии со статьей 239 НК РФ.

База налогообложения — любые выплаты и вознаграждения вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности, полная или частичная оплата товаров, предназначенных для физического лица — работника или членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования.

Налоговым периодом признается год.

Отчетный период — квартал, полугодие, девять месяцев, год.

Ставки Единого социального налога

Налоговая база на каждого отдельного работника 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 100 000 рублей	28,0 процента	4,0 процента	0,2 процента	3,4 процента	35,6 процента
От 100 001 рубля до 300 000 рублей	28 000 рублей + 15,8 процента с суммы, превышающей 100 000 рублей	4000 рублей + 2,2 процента с суммы, превышающей 100 000 рублей	200 рублей + 0,1 процента с суммы, превышающей 100 000 рублей	3400 рублей + 1,9 процента с суммы, превышающей 100 000 рублей	35 600 рублей + 20,0 процента с суммы, превышающей 100 000 рублей
От 300 001 рубля до 600 000 рублей	59 600 рублей + 7,9 процента с суммы, превышающей 300 000 рублей	8400 рублей + 1,1 процента с суммы, превышающей 300 000 рублей	400 рублей + 0,1 процента с суммы, превышающей 300 000 рублей	7200 рублей + 0,9 процента с суммы, превышающей 300 000 рублей	75 600 рублей + 10,0 процента с суммы, превышающей 300 000 рублей
Свыше 600 000 рублей	83 300 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей	11 700 рублей	700 рублей	9900 рублей	105 600 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей

Дата определения дохода:

- для лиц, производящих физическим лицам, – день начисления выплат;
- при получении дохода от физических лиц – день выплаты дохода;
- день фактического получения дохода для предпринимателей, а также связанных с этой деятельностью иных доходов.

Начисление и уплата налога в каждый фонд производится отдельно, при этом:

- выплаты в Фонд социального страхования уменьшаются на суммы расходов, произведенных работодателем за счет этих средств, в соответствии с действующим законодательством;
- выплаты в Пенсионный фонд уменьшаются на суммы, предусмотренные Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательных страховых взносах в Пенсионный фонд РФ»;

Начисление и уплата взносов производится ежемесячно, до 15-го числа месяца, за который производится уплата. По квартальному расчету, в случае необходимости производится доплата.

Единый социальный налог (практическое занятие)

Для закрепления полученных знаний рассмотрим практические примеры.

Ситуация 1.

Работник предприятия выезжал в заграничную командировку, представил отчет о производственном характере поездки. К документам, приложенным к авансовому отчету, подтверждающим факт расходования средств, не приложен обратный билет в связи с его утерей.

Стоимость билета 30 000 рублей.

Общая сумма расходов по командировке составляет около 90 000 рублей.

Будет ли облагаться налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом стоимость утерянного билета?

Ситуация 2.

Физическое лицо по авторскому договору пишет научную статью в профессиональный журнал. Сумма вознаграждения составляет 10000 рублей.

Какая сумма будет облагаться налогом на доходы физических лиц?
Какая сумма будет облагаться единым социальным налогом?
Автор имеет постоянную работу в государственном учреждении.

Ситуация 3.

Организация заключила договор аренды транспортного средства с экипажем с физическим лицом. Стоимость услуг по аренде автомобиля стороны определили в размере 18 000 рублей в месяц.

Будут ли облагаться выплачиваемые физическому лицу суммы единым социальным налогом? Налогом на доходы физических лиц? Если да, то укажите, в каком размере.

Ситуация 4.

Фотограф – физическое лицо арендует автомобиль, стоимость аренды – 5000 рублей в месяц. Через месяц после заключения договора аренды фотограф заключает договор на иллюстрацию книги о природе пригорода. Стоимость работ фотографа оценена в 36 000 рублей.

Какая сумма будет облагаться налогом на доходы физических лиц? Единым социальным налогом? Выберите максимально выгодный для фотографа способ применения вычетов. Фотограф имеет постоянную работу в другом месте.

Ситуация 5.

Работник предприятия направлен в командировку в Ханты-Мансийск. При составлении авансового отчета обнаружился существенный перерасход суточных.

Целью командировки было создание совместно с администрацией одного из предприятий информационно-публицистического сайта в интернет-сети.

Можно ли оформить документы таким образом, чтобы перерасход не облагался налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом?

Ситуация 6.

Физическое лицо по договору аренды автотранспортного средства без экипажа сдает в аренду организации свой автомобиль. Организация оплачивает арендодателю стоимость его ремонта (по мере необходимости) и выплачивает сумму арендной платы в размере 5000 рублей ежемесячно.

Какие суммы организация обязана облагать единым социальным налогом? Налогом на доходы физических лиц?

Тема 7. Налог на имущество организаций. Налог на рекламу (лекция)

- Налог на имущество. Плательщики налога.
- Льготы ставки, порядок расчета.
- Налог на рекламу. Плательщики налога.
- База налога. Порядок расчета.

Лекция – 2 часа. Семинар – 2 часа.

Налог на имущество организаций

На основании положений главы 30 НК РФ налог на имущество устанавливается законами субъектов РФ, при этом субъекты определяют ставку налога в пределах, ограниченных положениями НК, а также порядок и сроки уплаты налога.

Налогоплательщиками налога на имущество организаций признаются:

- российские организации;
- иностранные фирмы, имеющие свои филиалы и представительства на территории РФ или недвижимое имущество на территории РФ на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения налогом на имущество организаций являются объекты основных средств, учитываемые предприятием по правилам бухгалтерского учета.

Представительства и филиалы иностранных организаций для целей налогообложения ведут учет движимого и недвижимого имущества по правилам бухгалтерского учета РФ.

У иностранных организаций, не имеющих представительств и филиалов на территории РФ, объектом налогообложения является недвижимость, принадлежащая им на праве собственности.

Не являются объектом налогообложения:

- земельные участки и объекты природопользования;
- имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная или приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

Налоговая база

Налоговой базой налога на имущество организаций признается остаточная стоимость основных средств организации, определенная по правилам бухгалтерского учета, установленного в Российской Федерации.

Для целей налогообложения филиалы и представительства иностранных организаций ведут учет по правилам, установленным в РФ.

Иностранные организации, не имеющие представительств и филиалов на территории РФ, для целей налогообложения определяют стоимость недвижимого имущества по оценке органов технической инвентаризации.

При ведении совместной деятельности (простого товарищества) имущество, переданное сторонами в простое товарищество, оценивается у каждого товарища, его внесшего, а стоимость приобретенного в процессе деятельности имущества распределяется между товарищами пропорционально их вкладу.

Для обеспечения правильности и своевременности определения налоговых обязательств по налогу на имущество организаций сторона, ведущая учет, должна не позднее 20 числа следующего за отчетным периодом месяца сообщить о стоимости имущества, приобретенного в процессе деятельности и относящегося к каждому товарищу.

Налоговый период устанавливается равным году.

Отчетный период – квартал, полугодие, девять месяцев, год.

Ставка устанавливается органами власти субъектов РФ в пределах 2,2% среднегодовой стоимости объектов основных средств.

ЛЬГОТЫ

Освобождаются от налогообложения:

организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации – в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;

религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;
--

общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, – в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;

организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских 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, – в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, – в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, – в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

организации – в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

организации – в отношении объектов жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, содержание которых полностью или частично финансируется за счет средств бюджетов субъектов Российской Федерации и (или) местных бюджетов;

организации – в отношении объектов социально-культурной сферы, используемых ими для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения;

имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;
имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консульгаций;
имущество государственных научных центров;

научные организации Российской академии наук, Российской академии медицинских наук, Российской академии сельскохозяйственных наук, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук, Российской академии художеств – в отношении имущества, используемого ими в целях научной (научно-исследовательской) деятельности.

НАЛОГ НА РЕКЛАМУ

Налог установлен в соответствии с:

- Законом РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (с изм., 11 ноября 2003 г.);
- Федеральным законом от 18 июля 1995 г. N 108-ФЗ «О рекламе» (с изменениями от 18 июня, 14, 30 декабря 2001 г.).

Рассмотрим принципы налогообложения на примере налога установленного в г. Москве.

Налог установлен Законом г. Москвы от 21 ноября 2001 г. N 59 «О налоге на рекламу».

Налог установлен на территории г. Москвы.

Налог не распространяется на политическую рекламу, а также объявления физических лиц, не связанных с предпринимательской деятельностью.

Налогоплательщики налога – рекламодатели, местонахождение которых (для организаций), либо местожительство которых приходится на территорию г. Москвы, приобретающие рекламные услуги, самостоятельно выполняющие работы, связанные с рекламой товаров, работ, услуг.

Спонсорский вклад признается платой за рекламу, а спонсор и спонсируемый – соответственно рекламодателем и рекламораспространителем.

Освобождаются от налогообложения:

- социальная реклама, в том числе реклама благотворительных мероприятий;
- реклама реабилитационных или социальных мероприятий общественных организаций инвалидов.

Объект налогообложения:

- приобретение организацией или индивидуальным предпринимателем рекламных услуг (работ), состоящих в изготовлении и распространении с коммерческой целью в интересах экономической деятельности

рекламодателя) информации о товарах (работах, услугах) и (или) о покупателях этих рекламных услуг (работ);
– рекламные работы, выполняемые рекламодателем самостоятельно, в том числе с привлечением рекламопроизводителя.

Налоговая база

Налоговая база определяется налогоплательщиком исходя из стоимости оказанных ему рекламных услуг (работ) либо расходов по самостоятельному выполнению работ, связанных с рекламой товаров (работ, услуг).

Налоговая ставка

Налоговая ставка устанавливается в размере 5 процентов.

Налоговый период

Налоговый период устанавливается равным кварталу.

Сумма налога исчисляется исходя из установленной налоговой ставки и стоимости рекламных услуг (работ), определяемой исходя из фактически произведенных расходов в действующих ценах и тарифах без налога на добавленную стоимость.

Начисление налога производится рекламодателем за тот налоговый период, в котором фактически произведены расходы на рекламу.

Налогоплательщики в срок не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета налоговую декларацию.

Уплата налога производится по итогам каждого налогового периода исходя из стоимости рекламных услуг, работ (величины фактических затрат) за истекший налоговый период не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Рекламодатели продукции (работ, услуг) расходы по уплате налога на рекламу относят на прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Излишне внесенные суммы налога засчитываются в счет очередных платежей или возвращаются налогоплательщику в соответствии с порядком, установленным НК РФ.

Тема 7. Налог на имущество организаций. Налог на рекламу (практическое занятие)

Ситуация 1.

Для закрепления пройденного материала рассмотрим практические примеры.

Предприятие приобрело запасные части к компьютерам:

- материнскую плату – 5 шт.;
- винчестер – 10 шт.;
- звуковую карту – 5 шт.;
- встраиваемый модем – 3 шт.;
- клавиатуры, мыши – 5 компл.;
- блоки питания с корпусами – 5 шт.;
- видеокарты – 5 шт.;
- мониторы – 5 шт.;
- CD дисководы – 5 шт.;
- дисководы 3.5' – 4 шт.

Есть акты о вводе в эксплуатацию. Все запасные части стоимостью менее 10 000 рублей за единицу. В момент ввода в эксплуатацию запасные части списаны.

Будет ли начислен налог на имущество налоговыми органами при проведении проверки?

Ситуация 2.

Радиовещательная компания, зарегистрированная в форме автономной некоммерческой организации «Восток», производит капитальные вложения в радиовещательное оборудование. Оборудование состоит из трех стоек. Капитальные вложения производятся за счет доходов рекламной службы организации. Для ускорения работ по пусконаладке оборудования к работе были приглашены связисты соседнего оборонного предприятия.

Стоимость приобретенного для монтажа оборудования составила 1 500 000 рублей. НДС – 270 000 рублей. Оплата проводилась в порядке 100% предоплаты, перечислением безналичных денежных средств на расчетный счет в банке. От поставщика оборудования получены счет, накладная, счет-фактура, оформленные в соответствии с требованиями НК РФ.

Связисты были приняты по договорам подряда, сумма расходов на оплату труда составили :

- 1 месяц – ФОТ 60 000 рублей, ЕСН – 21 060 рублей
- 2 месяц – ФОТ 60 000 рублей, ЕСН – 21 060 рублей
- 3 месяц – ФОТ 80 000 рублей, ЕСН – 28 080 рублей.

Ежемесячно связисты по акту подготавливали к эксплуатации по 1-й стойке, стоимость аппаратуры по стойкам распределена равномерно.

Документы на регистрацию поданы сразу после окончания строительства. Разрешение на эксплуатацию получено через месяц после окончания строительства.

Срок полезного использования аппаратуры – 5 лет.

Какая величина налогооблагаемой базы по налогу на имущество будет у предприятия за квартал, если строительство начато в его начале?

Ситуация 3.

На предприятии проводится инвентаризация. В результате инвентаризации выявлено следующее:

Основные средства на сумму 5 000 000 рублей находятся на консервации.

Основные средства на сумму 9 000 000 рублей находятся в капитальном ремонте.

Основные средства на сумму 4 000 000 рублей подлежат списанию в ближайшее время.

Общая стоимость основных средств, числящихся на предприятии – 36 000 000 рублей.

Определить, какова будет налоговая база по налогу на имущество, если инвентаризация проводилась в конце квартала, недочет инвентаризацией не выявлено и стоимость основных средств представлена в виде остаточной стоимости?

Ситуация 4.

Местная газета за свой счет решила провести презентацию новой газетной рубрики – доски объявлений. При подготовке презентации с предложением о сотрудничестве к газете обратилось бюро знакомств с предложением спонсировать данное мероприятие.

Было решено принять предложение бюро, расположив на заднике сцены его логотип.

Сумма фактических затрат на проведение презентации составила 200 000 рублей, по 100 000 рублей от каждой стороны.

Проведение презентации обеспечивал персонал газеты (был рабочий день).

Какие расходы войдут в налог на рекламу, выплачиваемый газетой?

Ситуация 5.

Телерадиовещательная компания прокручивает рекламный ролик фильма, снятого по ее заказу на своих вещательных каналах.

Из каких затрат сложится налоговая база по налогу на рекламу?

Если та же самая компания будет делать на других каналах в порядке обмена с ними рекламным временем, можно ли будет уменьшить базу налогообложения налогом на рекламу?

Ситуация 6.

Радиовещательная организация заключила договор с администрацией города на освещение мероприятий по пуску нового производства. В момент проведения мероприятия журналисты обнаружили надписи на растяжках, гласящие о том, что радиовещательная компания является информационным спонсором проводимого мероприятия. На мероприятии присутствовали представители налоговых органов.

Чем грозит радиовещательной организации такое некорректное поведение организаторов мероприятия ?

**Тема 8. Защита налогоплательщика в суде
(лекция)**

- Уяснение существа спора.
 - Выбор способа защиты.
- Лекция – 2 часа. Семинар – 2 часа.*

Прежде чем браться за конкретное налоговое дело и обращаться с соответствующим иском в суд, адвокату налогоплательщика необходимо выполнить следующие действия:

1. Уяснить существо спора.
2. Предварительно оценить перспективность судебного рассмотрения спора с точки зрения действующего законодательства и доводов сторон, обосновывающих их требования и возражения.
3. Определить юрисдикцию налогового спора, его подведомственность и подсудность.
4. Выбрать способ судебной защиты.
5. Выбрать предмет иска.
6. Определить предмет доказывания в конкретном налоговом споре.
7. Выбрать основания иска.
8. Определить перечень доказательств, необходимых для рассмотрения судом дела, формирование доказательственной базы.
9. Окончательно оценить перспективность судебного рассмотрения дела.

Уяснение существа спора

Существо спора – то, в чем заключается спор, по поводу чего и в результате чего он возник, чем обосновывает свои требования налоговый орган (на какие нормы законодательства он ссылается, какими доказательствами он располагает), чем обосновывает свои возражения налогоплательщик (на какие нормы законодательства он ссылается, какими доказательствами он располагает).

Предварительная оценка перспективности судебного рассмотрения спора с точки зрения действующего законодательства и доводов сторон, обосновывающих их требования и возражения

В целях уяснения существа спора юристу (адвокату) необходимо уяснить:

1. Какие нормы законодательства о налогах и сборах действовали на момент возникновения спорных правоотношений и как они регулировали тот или иной вопрос, являющийся предметом налогового спора.
2. Какие нормы законодательства о налогах и сборах, регулирующие спорные вопросы, действуют на момент рассмотрения спора.
3. Как соотносятся между собой вышеназванные нормы законодательства о налогах и сборах и как они должны применяться, в частности по времени, в пространстве, по кругу лиц.
4. Выяснить, как те или иные акты налогового законодательства должны применяться в их конституционном истолковании. (Выявленный Конституционным судом РФ в его постановлениях конституционно-правовой смысл тех или иных норм налогового законодательства является общеобязательным и исключает любое иное его истолкование арбитражными судами и судами общей юрисдикции при рассмотрении ими дел по налоговым спорам (см. п. 2 постановляющей части постановления Конституционного суда РФ по делу о проверке конституционности подп. «к» п. 1 ст. 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И.В. Савченко от 28 марта 2000 г. Ж-5-П). Следовательно, если адвокат налогоплательщика построит защиту интересов своего клиента на том, что акт налогового законодательства или нормативный правовой акт в области налогообложения, на основании которого налоговый орган обосновывает свои требования, не соответствует конституционному принципу правового государства, и сумеет обосновать перед судом такое несоответствие с учетом вышеназванных разъяснений КС РФ, то он имеет серьезные шансы выиграть спор.)
5. Определить юридическую силу действующих актов законодательства о налогах и сборах, нормативных правовых актов, регулирующих спор-

ные вопросы, по отношению друг к другу, в случае если спорный вопрос по-разному регулируется в различных актах.

При оценке доказательств, обосновывающих доводы сторон, необходимо оценить:

имеющиеся у налогового органа доказательства, обосновывающие его требования;

имеющиеся у налогоплательщика доказательства, обосновывающие его возражения по существу требований налогового органа.

При этом очень важно реально оценить:

- а) относимость;
- б) допустимость;
- в) достоверность;
- г) убедительность;
- д) достаточность имеющихся у той и другой стороны доказательств.

В случае недостаточности у налогоплательщика необходимых для успешного рассмотрения спора доказательств необходимо:

определить перечень недостающих доказательств;

оценить реальную возможность получения недостающих доказательств, в том числе путем истребования данных доказательств через суд в порядке ст. 54 АПК РФ.

Определение юрисдикции налогового спора, его подведомственности и подсудности

Правильное определение судебного органа, компетентного рассматривать возникший между налогоплательщиком и налоговым органом спор, является важной предпосылкой оперативности и эффективности судебной защиты прав налогоплательщика.

В соответствии со ст. 137 НК РФ каждый налогоплательщик или налоговый агент имеют право обжаловать акты налоговых органов ненормативного, а также в предусмотренном федеральным законодательством порядке нормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц, если по мнению налогоплательщика или налогового агента такие акты либо действия или бездействие нарушают их права. При этом ст. 138 НК РФ устанавливает, что дела по обжалованию актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организаци-

ями и индивидуальными предпринимателями подведомственны арбитражным судам, а физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, судам общей юрисдикции.

В п. 21 постановления Пленума Верховного суда РФ и Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 11 июня 1999 г. Ж 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой НК РФ» разъяснено, что указанные дела подлежат рассмотрению арбитражными судами на общих основаниях в соответствии с Арбитражным процессуальным кодексом РФ и судами общей юрисдикции, в порядке, предусмотренном гл. 24-1 Гражданского процессуального кодекса РСФСР и Законом РФ «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан». Таким образом, вышеназванные статьи НК РФ прямо устанавливают, что дела с участием организаций и индивидуальных предпринимателей вне зависимости от вида обжалуемого акта налогового органа подведомственны арбитражным судам, а дела с участием физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, – судам общей юрисдикции.

Высший арбитражный суд РФ в п. 1 Информационного письма от 21 июня 1999 г. Ж-42 «Обзор практики рассмотрения споров, связанных с взиманием подоходного налога», указал, что «споры между индивидуальными предпринимателями и налоговыми органами, возникающие в связи с исчислением подоходного налога, подведомственны арбитражным судам независимо от основания возникновения спора».

Выбор способа судебной защиты

На сегодняшний день можно выделить следующие способы судебной защиты прав налогоплательщика, сложившиеся в судебной практике:

признание неконституционным законодательного акта полностью или в части Конституционным судом РФ в соответствии с компетенцией;

признание судом общей юрисдикции закона субъекта РФ противоречащим федеральному закону и, следовательно, недействующим, неподлежащим применению (Постановление КС РФ по делу неконституционности отдельных положений п. 2 ст. 1, п. 1 21 и п. 3 ст. 22 ФЗ «О прокуратуре РФ» в связи с запросом Судебной коллегии по гражданским делам Верховного суда РФ от 11 апреля 2000 г. Ж-6-П);

признание недействительным нормативного либо ненормативного акта государственного органа (в т. ч. налогового) или органа местного самоуправления, противоречащего закону и нарушающего права и законные интересы налогоплательщика арбитражными судами РФ или судами общей юрисдикции в соответствии с компетенцией.

отмена нормативного либо ненормативного акта государственного органа или органа местного самоуправления, противоречащего закону и нарушающего права и законные интересы налогоплательщика, арбитражным судом РФ или судами общей юрисдикции в соответствии с их компетенцией;

неприменение судом нормативного либо ненормативного акта государственного органа и органа местного самоуправления или иного органа, противоречащего закону (см., например, п. 2 ст. 120 Конституции РФ, ст. 11 АПК РФ);

пресечение действий должностного лица налогового или иного органа, нарушающих права налогоплательщика или создающих угрозу его нарушения;

обязывание должностных лиц налогового или иного органа выполнить установленные законом обязанности, от выполнения которых он уклоняется;

признание не подлежащим исполнению инкассового поручения (распоряжения) налогового или другого органа на списание в бесспорном порядке сумм недоимок, пеней, штрафов за нарушения налогового законодательства со счета налогоплательщика;

возврат из бюджета необоснованно списанных в бесспорном порядке сумм недоимок, пени, штрафов;

взыскание процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога, сбора, пеней;

возмещение убытков, причиненных незаконными решениями налогового (либо иного органа) или действиями должностных налоговых и других органов либо их бездействием.

Выбор предмета иска

После выбора наиболее подходящего для конкретной ситуации способа судебной защиты необходимо выбрать и четко сформулировать предмет иска.

Предмет иска – материально-правовое требование к ответчику о совершении определенных действий, воздержания от действий, признания наличия или отсутствия правоотношения, изменения или прекращения его.

В основном применяются две разновидности исков:

- иски о признании (например, иск о признании недействительным нормативного или ненормативного акта налогового органа);
- иски о присуждении (взыскание убытков, возврат из бюджета денежных средств, списанных с нарушением установленного порядка, и т. д.).

Определение предмета доказывания по спору

Предмет доказывания – совокупность юридических фактов, подлежащих доказыванию в конкретном споре. При этом в предмет доказывания по конкретному делу входит не всякий юридический факт, а только такой, который имеет значение для решения именно этого спора.

В общем виде подавляющая часть налоговых споров, вне зависимости от предмета и основания иска, сводится к спорам:

- 1) о наличии либо отсутствии недоимки по какому-либо виду налога или сбора и, соответственно, правомерности взыскания пени за просрочку их уплаты;
- 2) о взыскании санкций за нарушения налогового законодательства.

По 1-й группе споров подлежат доказыванию факт и размер вменяемого налогоплательщику налогооблагаемого дохода – прибыли или иного объекта налогообложения.

По 2-й группе споров подлежат доказыванию:

- а) факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения (событие налогового правонарушения);
- б) размер соответствующего занижения (сокрытия, неучета) объекта налогообложения и т. д. (где это необходимо);
- в) вина налогоплательщика в совершенном нарушении (соответственно наличие отягчающих либо смягчающих обстоятельств);
- г) наличие обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности (если он на них ссылается).

3) О возмещении убытков, причиненных налогоплательщику незаконными решениями налоговых, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов или незаконными действиями (бездействием) должностных лиц указанных органов (ст. 21, 35 НК РФ).

В данной категории споров в предмет доказывания, исходя из общих правил возмещения убытков и сложившейся судебной практики, входят следующие юридические факты:

- а) наличие незаконного решения вышеназванных органов либо факта незаконного действия (бездействия) их должностных лиц;
- б) факт и размер понесенных налогоплательщиком убытков, а также причинная связь между принятым незаконным решением либо незаконным действием (бездействием) должностных лиц и возникшими у налогоплательщика убытками;
- в) вина налогового органа в причинении налогоплательщику убытков.

Выбор основания иска

Основание иска — обстоятельства, на которые ссылается истец в подтверждение исковых требований. Основания иска нужно выбирать исходя из предмета доказывания по конкретному спору, так как именно предмет доказывания по конкретному спору обуславливает обстоятельства, которые необходимо положить в основание иска либо в возражения по нему. Суд по собственной инициативе не вправе выходить за пределы исковых требований или исследовать основания иска, не указанные в исковом заявлении.

Определение перечня доказательств, необходимых для рассмотрения судом дела. Формирование доказательственной базы.

Ниже приведен перечень доказательств, которые могут быть использованы при производстве дела по налоговому спору:

- письменные доказательства;
- вещественные доказательства;
- заключения экспертов;
- показания свидетелей;
- объяснения лиц, участвующих в деле.

Окончательная оценка перспективности рассмотрения дела

Необходимо с учетом полученных результатов выполненных мероприятий на всех предшествующих стадиях окончательно оценить правоту своей позиции, надлежащую доказанность всех обстоятельств на которые вы буде-

те ссылаться, правомерность требований налогового органа, надлежащую доказанность им обстоятельств, на которые он ссылается, реальную возможность истребования в судебном порядке (ст. 54 АПК РФ) недостающих доказательств, решить вопрос о целесообразности обращения в суд.

Тема 8. Защита налогоплательщика в суде (практическое занятие)

Для лучшего усвоения материала рассмотрим несколько практических ситуаций.

Ситуация 1.

В ходе камеральной налоговой проверки было выявлено, что налогоплательщик нарушил срок представления налоговой декларации. По результатам проверки налоговая инспекция не составила акт, налогоплательщик не был извещен о выявленном налоговом правонарушении, материалы проверки были рассмотрены в его отсутствие.

Налоговая инспекция. В ходе камеральной налоговой проверки было установлено нарушение налогоплательщиком сроков представления декларации по НДС. Налоговая инспекция привлекла налогоплательщика к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 119 НК РФ, в виде взыскания штрафа, предложив в добровольном порядке уплатить налоговую санкцию.

Налогоплательщик не уплатил сумму штрафа.

Налоговая инспекция подала иск в суд.

Выступая на стороне налогоплательщика, определить свою позицию и необходимую доказательную базу.

(Налоговая инспекция нарушила положения гл. 14 и 15 НК РФ, не соблюла порядок привлечения к ответственности по делу о налоговом правонарушении. В ст. 101 НК РФ предусмотрен общий порядок привлечения к налоговой ответственности. Согласно пп. 7 и 9 п. 1 ст. 21 и п.п. 7 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговый орган обязан направить налогоплательщику копию акта налоговой проверки (ст. 87 НК РФ), а последний вправе представить в налоговый орган пояснения по исчислению и уплате налогов либо возражения по акту проведенной проверки).

Ситуация 2.

Предприятие-импортер в связи с переездом таможенного терминала не смогло вовремя документально подтвердить уплату НДС по реализованным товарам. В дальнейшем, когда документы предприятием были получены, налогоплательщиком был сделан перерасчет налоговых обязательств за налоговый период, к которому относилась сделка. Сдал уточненный расчет и письмо с требованием вернуть излишне уплаченную сумму налога. Налоговый орган отказал в возврате средств и провел выездную налоговую проверку.

По результатам проверки задолженностей по налогам выявлено не было. На возврат средств из бюджета был получен отказ.

Налогоплательщик обратился в суд.

Определить позиции сторон, выбрать способ судебной защиты, предмет иска, определить предмет доказывания по спору, основания иска, перечень доказательств.

Ситуация 3.

В ходе камеральной проверки налоговая инспекция установила, что налогоплательщик неправомерно занизил налоговую базу по единому социальному налогу на сумму компенсационных выплат по уходу за ребенком до 3-х лет, выплачиваемых на основании Указа Президента РФ от 30.05.94 №1110 «О размерах компенсационных выплат отдельным категориям граждан». По результатам проверки налоговой инспекцией вынесено решение о привлечении налогоплательщика к ответственности, предусмотренной п.1 ст. 122 НК РФ.

Налогоплательщик решил обратиться в суд.

Определить позиции сторон, выбрать способ судебной защиты, предмет иска, определить предмет доказывания по спору, основания иска, перечень доказательств.

Ситуация 4.

При проведении выездной налоговой проверки налоговой инспекцией был доначислен налог на имущество предприятия по последнему налоговому периоду. Налоговой инспекцией был составлен акт. Налогоплательщик возражений и пояснений не представил. Налоговой инспекцией было вынесено решение о взыскании недоимки по налогу в бюджет и пени и штрафа в размере 15 000 рублей.

Определить позиции сторон, выбрать способ судебной защиты, предмет иска, определить предмет доказывания по спору, основания иска, перечень доказательств. Определить перспективность обращения в суд.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:

- ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 29.05.2002 № 57-ФЗ
(ред. от 24.07.2002)
«О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ И ДОПОЛНЕНИЙ В ЧАСТЬ ВТОРУЮ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И В ОТДЕЛЬНЫЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ АКТЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»
(принят ГД ФС РФ 24.05.2002)
- ТРУДОВОЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ от 30.12.2001 № 197-ФЗ
(принят ГД ФС РФ 21.12.2001)
(ред. от 25.07.2002)
- ПРИКАЗ МНС РФ от 29.11.2000 № БГ-3-08/415
(ред. от 05.03.2001)
«МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ НАЛОГОВЫМ ОРГАНАМ О ПОРЯДКЕ ПРИМЕНЕНИЯ ГЛАВЫ 23 «НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ» ЧАСТИ ВТОРОЙ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»
- ПРИКАЗ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н
«ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ И ИНСТРУКЦИИ ПО ЕГО ПРИМЕНЕНИЮ»
- НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ЧАСТЬ ВТОРАЯ)
от 05.08.2000 № 117-ФЗ
(принят ГД ФС РФ 19.07.2000)
(ред. от 24.07.2002)
- ПРИКАЗ Минфина РФ от 28.06.2000 № 60н
«О МЕТОДИЧЕСКИХ РЕКОМЕНДАЦИЯХ О ПОРЯДКЕ ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ»
- ПРИКАЗ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н
(ред. от 30.03.2001)
«ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «ДОХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ» ПБУ 9/99»
(Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.05.1999 № 1791)
- НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ЧАСТЬ ПЕРВАЯ)
от 31.07.1998 № 146-ФЗ
(принят ГД ФС РФ 16.07.1998)
(ред. от 30.12.2001, с изм. от 09.07.2002)
- ГРАЖДАНСКИЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ЧАСТЬ ВТОРАЯ)
от 26.01.1996 № 14-ФЗ
(принят ГД ФС РФ 22.12.1995)
(ред. от 17.12.1999)

ПРИКАЗ Минфина РФ от 02.08.2001 № 60н
«ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «УЧЕТ ЗАЙМОВ И КРЕДИТОВ И ЗАТРАТ ПО ИХ ОБСЛУЖИВАНИЮ» (ПБУ 15/01)»

ПРИКАЗ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н
«ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ И ИНСТРУКЦИИ ПО ЕГО ПРИМЕНЕНИЮ»

ПРИКАЗ Минфина РФ от 16.10.2000 № 91н
«ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ» ПБУ 14/2000»

ПРИКАЗ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н
(ред. от 30.03.2001)
«ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.05.1999 № 1790)

ПРИКАЗ МНС РФ от 21.02.2002 № БГ-3-05/91
«ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ФОРМЫ ИНДИВИДУАЛЬНОЙ КАРТОЧКИ УЧЕТА СУММ НАЧИСЛЕННЫХ ВЫПЛАТ И ИНЫХ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ, СУММ НАЧИСЛЕННОГО ЕДИНОГО СОЦИАЛЬНОГО НАЛОГА, А ТАКЖЕ СУММ НАЛОГОВОГО ВЫЧЕТА И ПОРЯДКА ЕЕ ЗАПОЛНЕНИЯ»

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 15.12.2001 № 167-ФЗ
(ред. от 29.05.2002)
«ОБ ОБЯЗАТЕЛЬНОМ ПЕНСИОННОМ СТРАХОВАНИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»
(принят ГД ФС РФ 30.11.2001)

ПРИКАЗ МНС РФ от 30.10.2001 № БГ-3-04/458
«ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ФОРМЫ ОТЧЕТНОСТИ ПО НАЛОГУ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ И ЕДИНОМУ СОЦИАЛЬНОМУ НАЛОГУ (ВЗНОСУ)» (вместе с «ПОРЯДКОМ ЗАПОЛНЕНИЯ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ СПРАВКИ О ДОХОДАХ ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА ЗА 2001 ГОД И ЕДИНОМ СОЦИАЛЬНОМ НАЛОГЕ (ВЗНОСЕ)»)
(Зарегистрировано в Минюсте РФ 18.12.2001 № 3086)

ПРИКАЗ МНС РФ от 01.11.2000 № БГ-3-08/379
(ред. от 30.10.2001)
«ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ФОРМ ОТЧЕТНОСТИ ПО НАЛОГУ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ»
(Зарегистрировано в Минюсте РФ 30.11.2000 № 2479)

ПРИКАЗ Минфина РФ от 13.01.2000 № 4н
«О ФОРМАХ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ»
(вместе с «УКАЗАНИЯМИ ОБ ОБЪЕМЕ ФОРМ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ», «УКАЗАНИЯМИ О ПОРЯДКЕ СОСТАВЛЕНИЯ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ»)

ПРИКАЗ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н
«ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ» (ПБУ 4/99)»

ПИСЬМО ФСС РФ от 13.02.2003 № 02-18/05-982
«О МИНИМАЛЬНОМ РАЗМЕРЕ ПОСОБИЯ ПО ВРЕМЕННОЙ НЕТРУДОСПОСОБНОСТИ, БЕРЕМЕННОСТИ И РОДАМ»

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 08.02.2003 № 25-ФЗ
«О БЮДЖЕТЕ ФОНДА СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ НА 2003 ГОД»
(принят ГД ФС РФ 24.01.2003)

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 11.02.2002 № 17-ФЗ
(с изм. от 08.02.2003)
«О БЮДЖЕТЕ ФОНДА СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ НА 2002 ГОД»
(принят ГД ФС РФ 18.01.2002)

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 16.07.1999 № 165-ФЗ
(ред. от 31.12.2002)
«ОБ ОСНОВАХ ОБЯЗАТЕЛЬНОГО СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ»
(принят ГД ФС РФ 09.06.1999)

БЮДЖЕТНЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ от 31.07.1998 № 145-ФЗ
(принят ГД ФС РФ 17.07.1998)
(ред. от 24.07.2002, с изм. от 24.12.2002)
(с изм. и доп., вступившими в силу с 01.01.2003)

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 24.07.1998 № 125-ФЗ
(ред. от 22.04.2003)
«ОБ ОБЯЗАТЕЛЬНОМ СОЦИАЛЬНОМ СТРАХОВАНИИ ОТ НЕСЧАСТНЫХ СЛУЧАЕВ НА ПРОИЗВОДСТВЕ И ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ЗАБОЛЕВАНИЙ»
(принят ГД ФС РФ 02.07.1998)

ПРИКАЗ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н
(ред. от 10.09.2001)
«ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ИНСТРУКЦИИ О ГОДОВОЙ, КВАРТАЛЬНОЙ И МЕСЯЧНОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ И ИНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ, ПОЛУЧАЮЩИХ ФИНАНСИРОВАНИЕ ИЗ БЮДЖЕТА В СОТВЕТСТВИИ С БЮДЖЕТНОЙ РОСПИСЬЮ»

ПРИКАЗ Минфина РФ от 30.12.1999 № 107н
(ред. от 09.06.2001)
«ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ИНСТРУКЦИИ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ»
(Зарегистрировано в Минюсте РФ 28.01.2000 № 2064)

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 15.08.1996 № 115-ФЗ
(ред. от 08.08.2001)
«О БЮДЖЕТНОЙ КЛАССИФИКАЦИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»
(принят ГД ФС РФ 07.06.1996)

ГРАЖДАНСКИЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ЧАСТЬ ПЕРВАЯ)
от 30.11.1994 № 51-ФЗ
(принят ГД ФС РФ 21.10.1994)
(ред. от 12.08.1996)

ПИСЬМО Минфина РФ от 31.10.1994 № 142
(ред. от 16.07.1996)
«О ПОРЯДКЕ ОТРАЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ ОПЕРАЦИЙ С ВЕКСЕЛЯМИ, ПРИМЕНЯЕМЫМИ ПРИ РАСЧЕТАХ ОРГАНИЗАЦИЯМИ ЗА ПОСТАВКУ ТОВАРОВ, ВЫПОЛНЕННЫЕ РАБОТЫ И ОКАЗАННЫЕ УСЛУГИ»

ПРИКАЗ Мининформпечати РФ от 28.12.1993 № 259
«ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ИНСТРУКЦИИ ПО ПЛАНИРОВАНИЮ, УЧЕТУ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЮ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ИЗДАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Правительства РФ от 11.10.1993 № 1018
(ред. от 19.06.1998, с изм. от 03.03.1999)
«О МЕРАХ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ ЗАКОНА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ «О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ И ДОПОЛНЕНИЙ В ЗАКОН РСФСР «О МЕДИЦИНСКОМ СТРАХОВАНИИ ГРАЖДАН В РСФСР» (вместе с «ИНСТРУКЦИЕЙ О ПОРЯДКЕ ВЗИМАНИЯ И УЧЕТА СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ (ПЛАТЕЖЕЙ) НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ МЕДИЦИНСКОЕ СТРАХОВАНИЕ», «ПОЛОЖЕНИЕМ О СТРАХОВЫХ МЕДИЦИНСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ МЕДИЦИНСКОЕ СТРАХОВАНИЕ»)

ПИСЬМО Мининформпечати РФ от 08.04.1993 № 02-68-А/18
«ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ СОСТАВА ЗАТРАТ, ВКЛЮЧАЕМЫХ В СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) ПО ИЗДАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

Манарьева В.И., Наумина А.О. Особенности формирования прибыли в бухгалтерском учете и для целей налогообложения. Библиотека «Российской газеты», выпуск 12, 2003г.

Пансков В.С. Налоги и налогообложение в РФ. Москва, МЦФЭР, 2004 г.

Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе. Москва, БЕК, 2000 г.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Налоговый практикум

О необложении налогом на доходы физических лиц сумм, перечисленных российским предприятием иностранной фирме за услуги по организации служебной командировки работникам.

Рассмотрим вопрос о том, следует ли расходы, оплаченные безналичным путем иностранной фирме за услуги по организации служебной командировки (поскольку данная командировка носит служебный характер, но непосредственно с производственной деятельностью предприятия не связана, оплата была произведена в качестве непроизводственных расходов за счет средств нераспределенной прибыли прошлых лет), разделить на членов делегации российского предприятия и удержать с них соответствующий налог на доходы физических лиц?

В соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ освобождены от налогообложения все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации компенсационных выплат в пределах норм, связанных с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей, включая возмещение командировочных расходов.

В соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ освобождены от налогообложения все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации компенсационных выплат в пределах норм, связанных с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей, включая возмещение командировочных расходов.

При оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в пределах норм, которые установлены в соответствии с действующим законодательством, 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, оплате услуг связи, получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

Суммы возмещения физическим лицам командировочных расходов, не установленных законодательством, расходов в части превышения установленных норм (за исключением документально подтвержденных расходов по найму жилого помещения), а также расходов, не подтвержденных соответствующими документами или подтвержденных документами, не отвечающими требованиям действующего законодательства, подлежат включению в

налоговую базу для исчисления налога на доходы физических лиц. При этом в целях налогообложения доходов физических лиц не имеет значения, относятся ли указанные расходы организаций к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организации в текущем отчетном (налоговом) периоде, или нет.

Таким образом, суммы, перечисленные предприятием иностранной фирме за услуги по организации служебной командировки работников, не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц в части расходов, соответствующих суточным в пределах установленных норм.

О порядке определения материальной выгоды от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными на новое строительство (приобретение) недвижимости до 1 января 2001 г.

В соответствии с п. 2 ст. 212 НК РФ в случае получения налогоплательщиком рублевых заемных средств налоговая база в целях исчисления налога на доходы физических лиц определяется как превышение суммы процентов за пользование такими средствами, исчисленной исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования, которая установлена Банком России на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Определением Конституционного суда Российской Федерации от 05.07.02 № 203 установлено, что под датой получения заемных средств, выданных до 1 января 2001 г., следует понимать не дату заключения соответствующего договора, а 1 января 2001 г. и, соответственно, при определении налогооблагаемой базы следует применять ставку рефинансирования, установленную Банком России и действовавшую на 1 января 2001 г.

Следовательно, к суммам заемных средств, оставшимся непогашенными по состоянию на 1 января 2001 г., для исчисления налога на доходы физических лиц на материальную выгоду от экономии на процентах должна применяться ставка рефинансирования Банка России в размере 25% годовых. При этом уплата налога на доходы физических лиц с материальной выгоды согласно п. 2 ст. 224 НК РФ, производится в размере 35% независимо от того, на какие цели были получены эти заемные средства, в том числе на новое строительство либо приобретение жилья.

Следовательно, физическое лицо вправе обратиться за перерасчетом суммы налога на доходы физических лиц за 2001 г. в налоговый орган по месту жительства на основании налоговой декларации либо возврат излишне уплаченного налога на доходы физических лиц осуществляется налоговым агентом на основании соответствующего заявления налогоплательщика.

Кроме того, аналогичное положение в части определения ставки рефинансирования Банка России применяется и при определении материальной выгоды по остаткам непогашенных по состоянию на 1 января 2001 г. кредит-

ных средств. Однако налог на доходы физических лиц с такой материальной выгоды исчисляется по ставке 13%.

Выходное пособие не подлежит обложению налогом на доходы физических лиц

Как известно, в соответствии со ст. 178 ТК РФ в случае расторжения трудового договора при сокращении численности или штата работников организация выплачивает увольняемому работнику выходное пособие в размере среднего месячного заработка. Кроме того, в течение двух месяцев со дня увольнения за уволенным сотрудником сохраняется средний месячный заработок на период трудоустройства (с зачетом выходного пособия). Рассмотрим вопрос о том, следует ли облагать налогом на доходы физических лиц данные выплаты?

В соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации компенсационных выплат, связанных, в частности, с увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск.

Следовательно, суммы, выплачиваемые уволенному работнику согласно ст. 178 ТК РФ в размере среднего месячного заработка на период трудоустройства, но не свыше двух месяцев со дня увольнения (в исключительных случаях – в течение третьего месяца), рассматриваются как компенсационные выплаты, не подлежащие налогообложению на основании п. 3 ст. 217 НК РФ.

Выходное пособие в размере среднего месячного заработка, выплачиваемое при расторжении трудового договора увольняемому работнику согласно ст. 178 ТК РФ, не подлежит обложению налогом на доходы физических лиц.

Выплаченные физическим лицам в соответствии со ст. 236 ТК РФ проценты не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц

В соответствии со ст. 236 ТК РФ установлена обязанность работодателя при нарушении установленного срока выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и других выплат, причитающихся работнику, выплатить их с уплатой процентов (денежной компенсации) в размере не ниже одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Банка России от не выплаченных в срок сумм за каждый день задержки начиная со следующего дня после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно. Конкретный размер выплачиваемой работнику денежной компенсации определяется коллективным договором или трудовым договором. В данном случае денежная компенсация представляет собой меру материальной ответственности работодателя перед работником. Рассмотрим вопрос о том, относятся ли к компенсационным выплатам, подпадающим под действие п. 1 ст. 217 НК РФ, названные денежные компенсации и можно ли их не облагать налогом на доходы физических лиц?

На основании ст. 236 ТК РФ установлена обязанность работодателя при нарушении установленного срока выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и других выплат, причитающихся работнику, выплатить их с уплатой процентов (денежной компенсации) в размере не ниже одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Банка России от не выплаченных в срок сумм за каждый день задержки начиная со следующего дня после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно. Конкретный размер выплачиваемой работнику денежной компенсации определяется коллективным договором или трудовым договором.

Выплаченные физическим лицам в соответствии со ст. 236 ТК РФ проценты на основании п. 1 ст. 217 НК РФ не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц как иные наряду с государственными пособиями выплаты и компенсации, производимые в соответствии с действующим законодательством.

Налогоплательщики-родители вправе воспользоваться социальным налоговым вычетом только в том случае, если самостоятельно оплачивают обучение детей

Рассмотрим вопрос о том, предоставляется ли социальный налоговый вычет родителю в том случае, если все документы, подтверждающие произведенные им расходы по оплате за обучение своего ребенка, выписаны на самого обучающегося студента?

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ право на получение социального налогового вычета имеют налогоплательщики-родители, сами оплачивающие обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях. Исходя из данной нормы Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщики-родители вправе воспользоваться указанным социальным вычетом только в том случае, если самостоятельно оплачивают обучение детей. В случае когда квитанция по оплате за обучение оформлена на имя ребенка, упомянутая льгота налогоплательщику-родителю не может быть предоставлена.

Статьей 971 «Договор поручения» Гражданского кодекса Российской Федерации установлено, что по договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя. Учитывая положения названной статьи, если платежные документы оформлены на имя ребенка, оплатившего свое обучение согласно договору поручения, то права на получение социального налогового вычета в данном случае остаются за налогоплательщиком-родителем.

Кроме того, Налоговый кодекс Российской Федерации предоставляет налогоплательщикам право обжаловать акты налоговых органов ненорматив-

ного характера, действия или бездействие их должностных лиц, нарушающие права налогоплательщиков, в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд (ст. 137, 138 НК РФ). Решения судов, принятые в каждом конкретном случае и не обжалованные в установленный срок, подлежат исполнению в отношении тех налогоплательщиков, чьи исковые требования были удовлетворены в судебном порядке.

О порядке определения налогооблагаемой базы в целях исчисления налога на доходы физических лиц при совершении сделок купли-продажи ценных бумаг

Рассмотрим вопрос о том, в каком порядке определяется налогооблагаемая база в целях исчисления налога на доходы физических лиц при совершении сделок купли-продажи ценных бумаг в том случае, если осуществляется реализация ценных бумаг, в которые были конвертированы ранее приобретенные налогоплательщиком ценные бумаги.

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ при продаже иного, кроме недвижимости, имущества, находившегося в собственности налогоплательщика более трех лет, имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной от продажи данного имущества, независимо от размера полученного дохода.

Согласно ст. 142 ГК РФ ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении. Все удостоверяемые ценной бумагой права в совокупности переходят с передачей ценной бумаги. В случаях, предусмотренных законом, для осуществления и передачи прав, удостоверенных ценной бумагой, достаточно доказательств их закрепления в специальном реестре.

В случае когда ранее приобретенные налогоплательщиком ценные бумаги аннулировались и обменивались на новые акции, а затем новые акции были проданы, трехлетний период нахождения в собственности реализованных ценных бумаг необходимо определять с даты получения налогоплательщиком новых ценных бумаг. При этом затраты на приобретение ценных бумаг, существовавших до их конвертации, в целях налогообложения не учитываются.

Имущественный налоговый вычет по договору купли-продажи ценных бумаг предоставляется налоговым органом. Организации-покупатели в данном случае исполняют обязанности по представлению сведений о суммах произведенных выплат за приобретенные у физических лиц ценные бумаги в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 230 НК РФ.

Стоимость бесплатного питания экипажей морских судов не подлежит обложению налогом на доходы физических лиц

Рассмотрим вопрос о том, следует ли исчислять налог на доходы физических лиц с расходов на питание экипажей морских судов в пределах норм, установленных постановлением Правительства РФ от 07.12.01 № 861 «О рационах питания экипажей морских, речных и воздушных судов», если предприятие имеет на балансе рыбопромысловое судно и занимается рыбопереработкой? Порядок обеспечения питанием экипажей судов определен также Отраслевым тарифным соглашением по организациям рыбного хозяйства, которое не противоречит законодательству Российской Федерации, - зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 19 ноября 1999 г. № 76-87-88 (данный документ относит питание членов экипажа к гарантиям, которые должны предоставляться судовладельцем).

В соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению компенсационные выплаты, выплачиваемые в пределах норм, которые установлены действующим законодательством Российской Федерации, связанные, в частности, с оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия.

Статьей 23 Федерального конституционного закона от 17.12.97 № 2-ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации» (с изм. и доп.) предусмотрено, что акты, имеющие нормативный характер, издаются в форме постановления Правительства Российской Федерации.

Статьей 5 ТК РФ определено, что к нормам трудового законодательства относятся, в частности, постановления Правительства Российской Федерации. Стоимость бесплатного питания, предоставляемого в соответствии с постановлением Правительства РФ от 07.12.01 № 861, подпадает под понятие «компенсационные выплаты» и, следовательно, не подлежит обложению налогом на доходы физических лиц в соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ.

Компенсационные выплаты не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц

Рассмотрим вопрос о том, следует ли начислять и удерживать налог на доходы физических лиц с начисленной работнику организации компенсации за вынужденный прогул, которая предусмотрена ст. 394 ТК РФ, оплачиваемой по решению суда.

В соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению суммы компенсационных выплат, установленные действующим законодательством Российской Федерации, связанные, в частности, с увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск.

Выплаты, имеющие характер возмещения работнику по решению суда денежной компенсации за все время вынужденного прогула или разницы в заработке за все время выполнения нижеоплачиваемой работы в случае при-

знания увольнения или перевода на другую работу незаконными, согласно ст. 394 ТК РФ являются компенсационными и не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц. Следовательно, компенсационные выплаты в размере суммы средней заработной платы или разницы в заработке, выплачиваемые организацией работнику за время вынужденного прогула согласно решению суда, не включаются в налоговую базу для исчисления налога на доходы физических лиц.

РАЗЪЯСНЕНИЯ ПО ОТДЕЛЬНЫМ ВОПРОСАМ, СВЯЗАННЫМ С ПРИМЕНЕНИЕМ ГЛАВЫ 25 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Вопрос 1. Учитываются ли для целей налогообложения прибыли расходы на оплату учебных отпусков работникам, обучающимся в образовательных учреждениях высшего, среднего и начального образования, а также расходы по оплате проезда к месту проведения учебного отпуска и обратно?

Ответ. Согласно статье 255 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, 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 указанным расходам, согласно пункту 13 статьи 255 Налогового кодекса, в том числе относятся расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством Российской Федерации на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика.

Гарантии и компенсации работникам, совмещающим работу с обучением, предусмотрены главой 26 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – Трудовой кодекс). Статьей 177 Трудового кодекса предусмотрено, что гарантии и компенсации работникам, совмещающим работу с обучением, предоставляются при получении образования соответствующего уровня впервые.

Статьей 17 Федерального закона от 22.08.96 № 125-ФЗ «О высшем и послевузовском образовании» установлено, что лицам, успешно обучающимся в имеющих государственную аккредитацию высших учебных заведениях независимо от их организационно-правовых форм по заочной и очно-заочной (вечерней) формам, по месту их работы предоставляются дополнительные отпуска с сохранением средней заработной платы, начисляемой в порядке,

установленном для ежегодных отпусков (с возможностью присоединения дополнительных учебных отпусков к ежегодным отпускам) для:

- сдачи зачетов и экзаменов на первом и втором курсах соответственно по сорок календарных дней, на последующих курсах соответственно по пятьдесят календарных дней;
- подготовки и защиты дипломного проекта (работы) со сдачей государственных экзаменов – четыре месяца;
- сдачи государственных экзаменов – один месяц.

Таким образом, расходы на оплату труда, сохраняемую на время учебных отпусков в рамках предоставления гарантий, предусмотренных Трудовым кодексом, включаются в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли.

Для целей налогообложения прибыли также учитываются расходы по оплате работодателем работнику проезда к месту обучения и обратно в порядке и по основаниям, предусмотренным трудовым законодательством Российской Федерации (статья 173 Трудового кодекса).

Вопрос 3. Учитываются ли в составе покупной стоимости товаров таможенные пошлины?

Ответ. Подпунктом 3 пункта 1 статьи 268 Налогового кодекса определено, что при реализации покупных товаров в состав расходов включается стоимость приобретения данных товаров.

При этом при реализации покупных товаров расходы, связанные с их покупкой и реализацией, формируются с учетом положений статьи 320 Налогового кодекса.

Согласно статье 320 Налогового кодекса, суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика – покупателя товаров в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров, относятся к прямым расходам.

Все остальные расходы, включая транспортные расходы, не связанные с доставкой покупных товаров до склада налогоплательщика, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со статьей 265 Налогового кодекса, осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

Таким образом, под стоимостью приобретения товаров следует понимать контрактную (договорную) цену приобретения, а уплаченные ввозные таможенные пошлины учитываются в составе расходов текущего отчетного (налогового) периода в соответствии со статьей 264 Налогового кодекса.

Вопрос 5. Учитываются ли в составе прямых расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль расходы в виде страховых взносов, исчисляемых в соответствии с Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (далее – Федеральный закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ)?

Ответ. Пунктом 1 статьи 318 Налогового кодекса определен перечень расходов на производство и реализацию, относящихся к прямым и косвенным расходам.

Приведенный в указанном пункте перечень прямых расходов является исчерпывающим.

Так, к прямым расходам относятся, в частности, расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда.

Несмотря на то что в соответствии с пунктом 2 статьи 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу (взносу), установленные главой 24 «Единый социальный налог (взнос)» Налогового кодекса, назначение единого социального налога и страховых взносов различно.

Статьей 1 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ определено, что данный Федеральный закон устанавливает основы государственного регулирования обязательного пенсионного страхования в Российской Федерации, регулирует правоотношения в системе обязательного пенсионного страхования, а также определяет правовое положение субъектов обязательного пенсионного страхования, основания возникновения и порядок осуществления их прав и обязанностей, ответственность субъектов обязательного пенсионного страхования.

Так, сумма единого социального налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд (Фонд социального страхования и фонды обязательного медицинского страхования).

При этом в самостоятельном порядке исчисляются и уплачиваются в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации исходя из установленных тарифов страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию.

Сумма единого социального налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Согласно статье 3 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ, страховые взносы определены как индивидуально возмездные обязательные платежи, которые уплачиваются в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации и персональным целевым назначением которых является обеспечение права гражданина на получение пенсии по обязательному пенсионному страхованию в размере, эквивалентном сумме страховых взносов, учтенных на его индивидуальном лицевом счете.

Таким образом, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование не отвечают понятию налога, закрепленному в статье 8 Налогового кодекса.

При этом следует учесть, что, согласно пункту 16 статьи 255 Налогового кодекса, к расходам на оплату труда относятся 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.

Учитывая вышеизложенное, суммы исчисленных в соответствии с Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ страховых взносов не включаются в расходы налогоплательщика ни на оплату труда, ни в составе расходов на уплату единого социального налога, но при этом они подлежат отражению в составе прочих расходов и, следовательно, учитываются в составе косвенных расходов.

Вопрос 12. В каком порядке учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль сценическо-постановочные расходы, осуществляемые учреждениями культуры и искусства? Должна ли начисляться амортизация на предметы материального оформления сцены?

Ответ. Для целей налогообложения при определении налоговой базы по налогу на прибыль налогоплательщиками принимаются расходы, отвечающие требованиям, предусмотренным пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса. Расходы должны быть обоснованными и документально подтвержденными и при этом произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Сценическо-постановочные расходы, осуществляемые учреждениями культуры и искусства, являются расходами, направленными на получение дохода.

В соответствии с пунктом 1 статьи 256 Налогового кодекса амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 рублей.

Расходы на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом, в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса относятся к материальным затратам налогоплательщика. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

Исходя из изложенного, предметы материального оформления сцены (костюмы, белье, обувь, головные уборы, парики, реквизит и т. п.), первоначальная стоимость которых менее 10 000 рублей либо срок эксплуатации которых менее 12 месяцев, включаются учреждениями культуры и искусства в

расходы, связанные с производством и реализацией, в полной сумме по мере ввода их в эксплуатацию.

Согласно пункту 2 статьи 256 Налогового кодекса (в редакции Федерального закона от 24.07.2002 № 110-ФЗ), амортизируемое имущество бюджетных организаций не подлежит амортизации, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и использованного для осуществления такой деятельности.

Таким образом, с 1 января 2002 года бюджетными организациями в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль амортизация начисляется в порядке, определенном Налоговым кодексом, по амортизируемому имуществу, приобретенному за счет полученных доходов от предпринимательской деятельности и используемому для осуществления такой деятельности.

По использованному в оформлении сцены амортизируемому имуществу со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 рублей, приобретенному за счет полученных доходов от предпринимательской деятельности и используемому для осуществления такой деятельности, в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль начисляется амортизация в порядке, определенном Налоговым кодексом.

Вопрос 14. Должен ли начисляться в составе доходов доход по итогам отчетного (налогового) периода по дисконтным векселям, приобретенным на вторичном рынке?

Ответ. Согласно статье 43 Налогового кодекса, процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления).

В соответствии со статьей 328 Налогового кодекса в аналитическом учете налогоплательщик самостоятельно отражает сумму доходов (расходов) в сумме причитающихся в соответствии с условиями договоров (а по ценным бумагам – в соответствии с условиями эмиссии, по векселям – условиями выпуска или передачи (продажи)) процентов отдельно по каждому виду долгового обязательства с учетом статьи 269 Налогового кодекса.

Таким образом, для вторичных векселедержателей заранее заявленным доходом по дисконтным векселям будет являться доход, рассчитанный исходя из цены приобретения и номинальной стоимости векселя.

Поскольку данный доход приравнен к процентному, он также должен быть учтен по методу начисления налогоплательщиками, применяющими метод начисления при формировании налоговой базы в соответствии с положениями главы 25 Налогового кодекса.

Утверждено
Приказом Министерства
Российской Федерации
по налогам и сборам
от 20.12.2002 № БГ-3-02/729

**МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ПРИМЕНЕНИЮ ГЛАВЫ 25
«НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ» ЧАСТИ ВТОРОЙ НАЛОГОВОГО
КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

(Извлечения)

Настоящие методические рекомендации разработаны в соответствии с пунктом 2 статьи 4 части первой Налогового кодекса Российской Федерации, главой 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса Российской Федерации, введенной в действие Федеральным законом от 06.08.2001 № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах», с учетом дополнений и изменений, внесенных Федеральными законами от 31.12.2001 № 198-ФЗ «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах», от 29.05.2002 № 57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации», от 24.07.2002 № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации».

2. ПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Согласно статье 246 НК РФ налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Понятие российских организаций и иностранных организаций дано в статье 11 НК РФ.

Не являются плательщиками налога на прибыль организации, перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (статья 1 Федерального закона от 31.07.1998 № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельнос-

ти»), организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности (пункт 2 статьи 1 Федерального закона от 29.12.1995 № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»), организации, уплачивающие налог на игорный бизнес, по деятельности, относящейся к игорному бизнесу (статья 6 Федерального закона от 31.07.1998 № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес»).

При этом следует учесть, что начиная с 01.01.2003 порядок налогообложения организаций, перешедших на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, регулируется главой 26.3 НК РФ «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности», а применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности – главой 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения».

Указанные организации не освобождаются от исполнения обязанностей налогового агента и удержания сумм налога с доходов у источника выплаты в соответствии с главой 25 НК РФ.

Организации, осуществляющие наряду с деятельностью, относящейся к игорному бизнесу, а также на основе свидетельства об уплате единого налога иную предпринимательскую деятельность, являются плательщиками налога на прибыль по этой деятельности в общеустановленном порядке.

Также не являются плательщиками налога на прибыль организации, являющиеся плательщиками единого сельскохозяйственного налога, в соответствии с главой 26.1 НК РФ.

3. НАЛОГОВАЯ БАЗА

Исчисление налогооблагаемой прибыли

В соответствии со статьей 313 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. В соответствии со статьей 274 НК РФ налоговой базой признается денежное выражение прибыли, определяемой в соответствии со статьей 247 НК РФ, подлежащей налогообложению. Согласно статье 247 НК РФ прибыль для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с главой 25 НК РФ.

При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. Понятие налогового и отчетного периода для целей налогообложения прибыли дано в статье 285 НК РФ.

В случае если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток, то в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю. Определение убытка дано в пункте 8 статьи 274 НК РФ.

Для правильного определения прибыли необходимо сравнивать доходы и расходы, относящиеся только к текущему периоду. Отнесение возникших доходов и расходов к доходам и расходам текущего отчетного (налогового) периода подразумевает их учет при исчислении налоговой базы за текущий отчетный (налоговый) период. Порядок отнесения возникших доходов и расходов к текущему периоду регулируется соответствующими статьями НК РФ и описан в разделах 4 и 5 настоящих Методических рекомендаций. При этом следует различать моменты возникновения доходов и расходов, которые зависят от метода, применяемого налогоплательщиком для целей исчисления налога на прибыль, – метода начисления или кассового метода и порядка отнесения тех или иных видов доходов и расходов к доходам и расходам текущего отчетного (налогового) периода.

Метод начисления

Для учета доходов и расходов при исчислении налогооблагаемой прибыли налогоплательщики применяют метод начисления. При этом методе доходы и расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления (выплаты) денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Моменты возникновения доходов и расходов при методе начисления определены, соответственно, статьями 271, 316, 317, 272 НК РФ.

Пунктом 3 статьи 271 НК РФ определена дата возникновения доходов от реализации для налогоплательщиков, применяющих этот метод. При этом необходимо учитывать, что датой реализации товаров признается день перехода права собственности на товары, определяемый в соответствии с гражданским законодательством. Дата реализации работ соответствует дате подписания документа, подтверждающего передачу результатов этих работ. Датой реализации услуг признается день оказания этих услуг. Датой реализации имущественных прав следует признавать день перехода указанных прав приобретателю. Указанный порядок регулируется ГК РФ.

Даты возникновения прочих доходов при методе начисления определены пунктами 4-8 статьи 271 НК РФ. Статьями 316, 317 НК РФ уточнены даты возникновения конкретных видов доходов от реализации и внереализационных доходов.

Даты возникновения расходов при методе начисления определены статьей 272 НК РФ. При этом расходы учитываются в том периоде, к которому они относятся, исходя из условий сделки. То есть при осуществлении расхо-

дов период их учета (возникновения) определяется документом, в соответствии с которым подобные расходы осуществлены. В частности, при приобретении лицензии на срок три года подобные расходы включаются в состав расходов текущего периода ежемесячно равномерно по одной тридцать шестой от общей стоимости лицензии. Если период, к которому расходы относятся, не может быть определен исходя из документов, в соответствии с которыми подобные расходы осуществлены, то эти расходы относятся к периоду их возникновения (начисления). В расходы текущего периода они включаются в порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ в части особой группировки возникших расходов.

Моменты возникновения отдельных видов расходов предусмотрены пунктами 2-10 статьи 272 НК РФ.

Одновременно следует обратить внимание на то, что в случае, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

В этом случае цена договора может быть распределена налогоплательщиком между отчетными периодами, в течение которых выполняется договор, одним из следующих способов: равномерно или пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете.

При этом отнесение возникших расходов к расходам текущего отчетного (налогового) периода осуществляется в общеустановленном порядке.

Кассовый метод

Организации (за исключением банков), у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал, имеют право учитывать дату возникновения доходов и расходов согласно статье 273 НК РФ (кассовый метод). По кассовому методу датой получения дохода (как от реализации, так и внереализационного) признается день поступления имущества (работ, услуг) или имущественных прав либо погашения задолженности иным способом. Для определения возможности применять кассовый метод организация ежеквартально исчисляет вышеупомянутый показатель путем суммирования выручки за предыдущие четыре квартала и деления суммы на четыре. В случае, если полученный показатель окажется больше одного миллиона рублей, налогоплательщик обязан учесть доходы и расходы текущего налогового периода, исходя из метода начисления, начиная с начала этого налогового периода и, соответственно, представить заявления о дополнении и изменении Декларации (далее — уточненная Декларация) за истекшие отчетные периоды.

Пример.

Налогоплательщик с начала налогового периода учитывал доходы и расходы кассовым методом (показатель выручки в среднем за квартал в предыдущем году не превысил 1 миллион рублей). Для проверки возможности продолжать учитывать доходы и расходы по кассовому методу в третьем квартале 2002 года налогоплательщику по итогам за полугодие 2002 года следует сложить выручку от реализации товаров (работ, услуг) (без НДС и иных аналогичных налогов) за I полугодие 2002 года и за III, IV кварталы 2001 года. Полученная сумма делится на 4 и, если полученный показатель окажется больше одного миллиона рублей, то налогоплательщик обязан представить уточненную Декларацию за первый квартал и за первое полугодие, исходя из учета доходов и расходов, возникших в 2002 году по методу начисления.

При этом, даже если по итогам за 9 месяцев указанный показатель снова станет меньше одного миллиона рублей, налогоплательщик уже не имеет права в этом налоговом периоде учитывать доходы и расходы по кассовому методу.

Вновь созданные организации, в связи с тем что в предыдущие периоды у них не было выручки, могут применять кассовый метод. При этом, если в течение текущего налогового периода выручка превысит показатель в четыре миллиона рублей, то они обязаны учесть доходы и расходы текущего налогового периода, исходя из метода начисления, начиная с начала этого налогового периода.

Конец примера.

Для правильного формирования налоговой базы по налогу на прибыль необходимо полученные налогоплательщиком доходы и осуществленные им расходы классифицировать и группировать соответствующим образом.

Перечень доходов и расходов, возникших при осуществлении деятельности, доходы и расходы от которой учитываются при исчислении прибыли, в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ, порядок их классификации и группировки рассматривается в разделах 4, 5, 6 настоящих Методических рекомендаций.

3.1. Уменьшение налоговой базы на убытки предыдущих периодов

В соответствии со статьей 283 НК РФ налогоплательщики, понесшие убыток (убытки), исчисленный в соответствии с главой 25 НК РФ, в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы в течение последующих 10 лет при условии, что совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30 процентов налоговой

базы, исчисленной в соответствии со статьей 274 НК РФ. Если убыток не списан за этот период, то он остается непогашенным. Также в порядке, установленном статьей 283 НК РФ, могут учитываться убытки, предусмотренные пунктами 3, 4 статьи 10 Закона № 110-ФЗ.

Порядок переноса убытка, полученного до 2002 года, установлен статьей 10 Закона № 110-ФЗ.

Согласно пунктам 3, 4 статьи 10 Закона № 110-ФЗ убыток, определенный в соответствии с действующим в 2001 году законодательством по состоянию на 31 декабря 2001 года, не превышающий убыток, числящийся на 01.07.2001, а также сумма непогашенного убытка прошлых налоговых периодов по состоянию на 1 января 2001 года, уменьшающая налоговую базу по налогу на прибыль в соответствии с действовавшим до 1 января 2002 года законодательством, признаются убытком в целях налогообложения и переносятся на будущее в порядке, установленном статьей 283 НК РФ.

При переносе этих убытков следует принимать во внимание, что на них распространяется 10-летний (начиная с 2002 года) период предоставления права переноса и соблюдение 30%-го ограничения налоговой базы по налогу на прибыль соответствующего года.

При этом, если налогоплательщиком по состоянию на 31 декабря 2001 года получен убыток за 2001 год, превышающий сумму убытка, определенную по состоянию на 1 июля 2001 года, то такая разница не признается убытком в целях налогообложения.

Пример.

Сумма не погашенного по состоянию на 1 января 2002 года убытка за 1997 год составила 100 тыс. рублей, за 1999 год – 200 тыс. рублей. В 2001 году организация получила убыток 300 тыс. рублей, при этом убытка на 01.07.2001 в учете не было. По итогам за 2002 год получен убыток 500 тыс. руб. В последующие 10 лет получены следующие результаты (показатели, отраженные по строке 090 Приложения № 4 к Листу 02 Декларации за соответствующие налоговые периоды):

2003 год – 100 тыс. руб.; 2004 год – 200 тыс. руб.; 2005 год – 150 тыс. руб.; 2006 год – убыток 200 тыс. руб.; 2007 год – 100 тыс. руб.; 2008 год – 150 тыс. руб.; 2009 год – 200 тыс. руб.; 2010 год – 140 тыс. руб.; 2011 год – 150 тыс. руб.; 2012 год – 100 тыс. руб.

Убытки, полученные до 2002 года и в 2002 году, могут быть погашены следующим образом:

Год	Сумма убытка, учитываемая при определении налоговой базы	Остаток убытка, подлежащий переносу на следующий год
2002	0	800 тыс. руб.
2003	30 тыс. руб. (100 тыс. руб. x 30%)	770 тыс. руб. (800 тыс. руб. – 30 тыс. руб.)
2004	60 тыс. руб. (200 тыс. руб. x 30%)	710 тыс. руб. (770 тыс. руб. – 60 тыс. руб.)
2005	45 тыс. руб. (150 тыс. руб. x 30%)	665 тыс. руб. (710 тыс. руб. – 45 тыс. руб.)
2006	0	665 тыс. руб.
2007	30 тыс. руб. (100 тыс. руб. x 30%)	635 тыс. руб. (665 тыс. руб. – 30 тыс. руб.)
2008	45 тыс. руб. (150 тыс. руб. x 30%)	590 тыс. руб. (635 тыс. руб. – 45 тыс. руб.)
2009	60 тыс. руб. (200 тыс. руб. x 30%)	530 тыс. руб. (590 тыс. руб. – 60 тыс. руб.)
2010	42 тыс. руб. (140 тыс. руб. x 30%)	488 тыс. руб. (530 тыс. руб. – 42 тыс. руб.)
2011	45 тыс. руб. (150 тыс. руб. x 30%)	443 тыс. руб. (488 тыс. руб. – 45 тыс. руб.)
2012	30 тыс. руб. (100 тыс. руб. x 30%)	413 тыс. руб. (443 тыс. руб. – 30 тыс. руб.)

В данном примере оставшийся непогашенный убыток в сумме 413 тыс. руб. перенести на будущее нельзя, поскольку истекло десять лет с периода, когда был получен этот убыток.

Что касается убытка 2006 года, то его перенос может быть произведен, начиная с 2013 года по 2016 год включительно, имея в виду, что в соответствии с пунктом 3 статьи 283 НК РФ перенос убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены.

Если же, например, в 2008 году налогоплательщиком будет получена прибыль в размере 2200 тыс. руб., налогоплательщик сможет погасить весь убыток, переходящий с 2002 года, в сумме 635 тыс. руб. и учесть часть убытка 2006 года в размере 25 тыс. руб. (660 тыс. руб. (2200 тыс. руб. x 30%) – 635 тыс. руб.)

Конец примера.

4. ДОХОДЫ

Согласно статье 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Величина доходов определяется исходя из цен сделки. В случае получения доходов в натуральной форме доходы определяются исходя из рыночных цен. Указанные цены формируются в порядке, установленном абзацем 2 пункта 3, а также пунктами 4-11 статьи 40 НК РФ, с учетом пункта 13 статьи 40 НК РФ.

Доходы, подлежащие налогообложению, делятся на доходы от реализации и внереализационные доходы, определение и состав которых перечислены, соответственно, в статьях 249 и 250 НК РФ. Следует учесть, что перечень внереализационных доходов, поименованных в статье 250 НК РФ, не

закрывает и все доходы, возникшие у налогоплательщика и отвечающие определению дохода, данному в статье 41 НК РФ, подлежат налогообложению, за исключением доходов, перечисленных в статье 251 НК РФ.

Согласно статье 248 НК РФ при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав). К подобным налогам относятся налог на добавленную стоимость (пункт 2 статьи 168 НК РФ), налог с продаж (пункт 1 статьи 354 НК РФ), акциз (статья 198 НК РФ).

Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Пунктом 4 статьи 454 ГК РФ предусмотрено, что к продаже имущественных прав применяются общие положения о купле-продаже, если иное не вытекает из содержания или характера этих прав. В зависимости от содержания или характера имущественного права следует руководствоваться положениями ГК РФ, Закона СССР № 2213-1, Закона СССР № 2328-1, Закона РФ № 3517-1.

Все иные доходы, не относящиеся к доходам от реализации, являются внереализационными. В частности, в статье 39 НК РФ дан перечень операций, не относящихся к реализации товаров, работ, услуг. Следовательно, доходы, полученные при осуществлении подобных операций, относятся к внереализационным доходам, которые подлежат учету при определении налоговой базы в соответствии со статьей 250, либо не учитываются для целей налогообложения согласно статье 251 НК РФ.

Если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в валюте иностранного государства, то доходы от реализации определяются как произведение суммы, выраженной в иностранной валюте, на курс рубля к иностранной валюте, установленный ЦБ РФ, на дату реализации. У налогоплательщика, использующего метод начисления, возникающие при этом курсовые разницы (положительные, отрицательные) учитываются в составе внереализационных доходов (расходов).

В аналогичном порядке определяется выручка от реализации и в случаях, если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в условных единицах. При этом используется курс условной единицы, исходя из курса Центрального банка Российской Федерации на дату реализации (если курс условной единицы соотношен с официальным курсом иностранной валюты).

Возникающие при этом суммовые разницы (положительные, отрицательные), если налогоплательщик использует метод начисления, учитываются в составе внереализационных доходов (расходов).

Если договором цена товара (работ, услуг), имущественных прав определена в условных единицах и при этом сторонами в договоре согласована да-

та, на которую определяется цена договора, исходя из курса условной единицы, то суммовые разницы возникают только в случае, если момент реализации приходится на более раннюю дату, чем установлена сторонами для определения цены договора.

У налогоплательщиков, применяющих кассовый метод, на дату составления налоговой отчетности в составе внереализационных доходов (расходов) учитываются курсовые разницы, возникающие только в связи с пересчетом имущества в виде валютных ценностей.

Определение дохода комитента (принципала) от реализации товаров, работ, имущественных прав при реализации через комиссионера определяется на дату реализации, заявленную в отчете или извещении комиссионера (агента).

При возникновении определенных видов доходов следует учитывать следующее.

1. Согласно подпункту 3 статьи 250 НК РФ в составе внереализационных доходов учитываются суммы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба. За нарушения договорных обязательств договором в соответствии со статьей 330 ГК РФ может быть предусмотрена уплата должником кредитору неустойки (штрафа, пени). Неустойка (штраф, пеня) и убытки (определение убытков дано в статье 15 ГК РФ) могут быть уплачены (возмещены) добровольно либо взысканы в судебном порядке. Порядок признания должником штрафов за нарушение договорных обязательств регулируется гражданским законодательством.

Статьей 317 НК РФ определено, что доходы в виде причитающихся к получению штрафов, пени и иных санкций за нарушение условий договорных обязательств признаются доходами в соответствии с условиями заключенных договоров. То есть если условиями договоров предусмотрены все обстоятельства, при которых возникает ответственность контрагентов в виде штрафных санкций или возмещения убытков, то доходы признаются полученными налогоплательщиком при возникновении этих обстоятельств, с которыми условия договора связывают возникновение штрафных санкций или возмещение убытков, вне зависимости от претензий, предъявленных налогоплательщиком контрагенту, но при отсутствии возражений должника. Если обстоятельства, приводящие к возникновению вышеупомянутых обстоятельств, не могут классифицироваться однозначно, то подобные расходы признаются по мере признания их должником либо по мере вступления в законную силу решения суда.

2. При применении пункта 4 статьи 250 НК РФ следует иметь в виду.

Если организация операции по передаче имущества в аренду (субаренду) осуществляет на постоянной (систематической) основе, то доходы от таких операций учитываются в соответствии со статьей 249 НК РФ, а если опера-

ции по передаче имущества в аренду носят разовый характер, то доходы от таких операций учитываются в составе внереализационных доходов. Понятие систематичности используется в значении, применяемом в пункте 3 статьи 120 НК РФ (два раза и более в течение календарного года).

Данный порядок применяется для целей налогообложения вне зависимости от способа отражения указанных операций в бухгалтерском учете.

3. При формировании доходов в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада и других долговых обязательств, следует учесть, что правила выплаты процентов по договору займа и кредитному договору установлены статьями 809, 819 ГК РФ.

Понятие договора банковского счета приведено в статье 845 ГК РФ, а понятие договора банковского вклада — в статье 834 ГК РФ, согласно которой по договору банковского вклада одна сторона (банк), принявшая поступившую от другой стороны (вкладчика) или поступившую для нее денежную сумму (вклад), обязуется возвратить сумму вклада и выплатить проценты на нее на условиях и в порядке, предусмотренных договором.

Понятие долговых обязательств в целях главы 25 НК РФ приведено в статье 269 НК РФ.

Порядок ведения налогового учета доходов (расходов) в виде процентов, полученных (уплаченных) по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также процентов по ценным бумагам и другим долговым обязательствам определен в статье 328 НК РФ.

4. При применении пункта 8 статьи 250 НК РФ при определении источников информации о рыночных ценах на товары (работы или услуги) необходимо руководствоваться пунктом 11 статьи 40 НК РФ.

5. В целях применения пункта 10 статьи 250 НК РФ в случае, если по выявленным в отчетном (налоговом) периоде доходам прошлых лет не представляется возможным определить конкретный период совершения ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, то указанные доходы отражаются в составе внереализационных доходов, то есть корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

В том случае, если при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым периодам, возможно определить период совершения ошибок (искажений), перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки согласно статье 54 НК РФ. При этом налогоплательщик обязан представить в налоговый орган уточненную Декларацию. Согласно статье 87 НК РФ налоговые органы вправе проводить выездные налоговые проверки налогоплательщиков за три календарных года, предшествующих году проведения проверки. В связи с этим по перерасчетам налоговых обязательств, связанных с выявлением ошибок (искажений) в прошлых отчетных (налоговых) периодах до 1 января 2002 года, налогоплательщик обязан представить в налоговый орган уточ-

ненную Декларацию по форме, установленной Инструкцией МНС России от 15.06.2000 № 62 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». При обнаружении ошибок (искажений) в отчетных (налоговых) периодах после 1 января 2002 года налогоплательщик представляет уточненную Декларацию по форме, утвержденной Приказом МНС России от 07.12.2001 № БГ-3-02/542 (зарегистрирован в Минюсте России от 17.12.2001 № 3084), с учетом внесенных дополнений и изменений.

5. РАСХОДЫ

Для целей налогообложения принимаются расходы, отвечающие требованиям, предусмотренным пунктом 1 статьи 252 НК РФ. Расходы должны быть обоснованными и документально подтвержденными, и при этом произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под экономически оправданными расходами следует понимать затраты, обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Порядок оформления документов предусмотрен нормативными правовыми актами соответствующих органов исполнительной власти, которым в соответствии с законодательством Российской Федерации предоставлено право утверждать порядок составления и формы первичных документов, которыми оформляются хозяйственные операции.

Расходы, учитываемые для целей налогообложения, делятся на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Следует учесть, что в соответствии с главой 25 НК РФ перечень расходов, учитываемых для целей налогообложения, не является закрытым. Таким образом, для того, чтобы учесть расходы, возникшие у налогоплательщика при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода, указанные расходы должны отвечать принципам, предусмотренным в пункте 1 статьи 252 НК РФ. Следует также иметь в виду, что предусмотрен специальный перечень расходов, который не учитывается для целей налогообложения даже при соблюдении этих условий. Данный перечень предусмотрен статьей 270 НК РФ и прокомментирован в разделе 5.6 настоящих Методических рекомендаций.

При этом согласно статье 253 НК РФ расходы, связанные с производством и реализацией, классифицируются и делятся на определенные группы

расходов, которые по-разному учитываются в расходах текущего периода. Подобная группировка прокомментирована в разделе 6 настоящих Методических рекомендаций.

Все расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на следующие элементы:

Материальные расходы.

Расходы на оплату труда.

Амортизационные отчисления.

Прочие расходы.

5.1. Материальные расходы

При применении статьи 254 НК РФ затраты на приобретение спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты, не являющихся амортизируемым имуществом, учитываются в составе материальных расходов только в том случае, если обязательное применение спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты работниками конкретной профессии предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Статьей 221 ТК РФ установлено, что на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, а также на работах, выполняемых в особых температурных условиях или связанных с загрязнением, работникам выдаются бесплатно по установленным нормам специальная одежда, специальная обувь и другие средства индивидуальной защиты.

Согласно пункту 2 статьи 14 Федерального закона от 17.07.1999 № 181-ФЗ «Об основах охраны труда в Российской Федерации» работодатель обязан обеспечить приобретение за счет собственных средств и выдачу специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, смывающих и обезвреживающих средств в соответствии с установленными нормами работникам, занятым на работах с вредными или опасными условиями труда, а также на работах, выполняемых в особых температурных условиях или связанных с загрязнением.

Типовые нормы бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты работникам отдельных профессий и должностей всех отраслей экономики утверждены Постановлением Минтруда России от 30.12.1997 № 69 (с изменениями от 17.12.2001), а также иными постановлениями Минтруда России, утвердившими типовые отраслевые нормы бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты работникам соответствующих отраслей. При этом Постановлением Минтруда России от 18.12.1998 № 51 (зарегистрирован в Минюсте России от 05.02.1999 № 1700) утверждены правила обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты.

При учете расходов на приобретение энергии основанием для учета данной хозяйственной операции будет являться договор с энергоснабжающей организацией, заключенный в соответствии с ГК РФ (либо иной документ, например, счет, предъявленный налогоплательщику), отражающий поставку электроэнергии и других видов энергии.

В аналогичном порядке учитываются расходы по приобретению воды.

При этом указанные расходы должны быть обоснованы технологическим процессом. В случае перерасхода электроэнергии, превышения норм потребления воды, не обусловленных технологическим процессом, затраты следует считать экономически неоправданными.

Товарно-материальные ценности (материально-производственные запасы), включаемые в состав материальных расходов, учитываются по стоимости, формируемой путем суммирования всех расходов, связанных с приобретением этого имущества, включая транспортные расходы. Порядок формирования стоимости материально-производственных запасов аналогичен порядку формирования первоначальной стоимости основных средств, разъясненных в разделе 5.3 настоящих Методических рекомендаций. При этом, если указанные расходы связаны с приобретением различных партий, групп материально-производственных запасов, организация распределяет указанные расходы пропорционально стоимости этих видов имущества либо по иным экономически обоснованным принципам распределения, заявленным налогоплательщиком в учетной политике.

Не учитываются в первоначальной стоимости приобретаемых материально-производственных запасов суммы налогов, подлежащих вычету, либо включаемые в расходы в соответствии с НК РФ. В данном случае подразумеваются налоги, уплаченные налогоплательщиком при приобретении материально-производственных запасов и которые согласно соответствующим статьям НК РФ подлежат вычету (НДС, акцизы) либо включаются в состав расходов (НДС). В соответствии с пунктом 5 статьи 170 НК РФ банки, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды имеют право включать в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль, суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщикам по приобретаемым товарам (работам, услугам).

В состав материальных расходов также включаются технологические потери и потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли. Нормы естественной убыли могут быть учтены для целей налогообложения только в том случае, если они утверждены в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. Указанный порядок Правительством Российской Федерации по состоянию на 01.11.2002 не установлен.

Потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке (естественная убыль) товарно-материальных ценностей обусловлены физико-химическими характеристиками этих ценностей.

К естественной убыли не относятся технологические потери и потери от брака, а также потери товарно-материальных ценностей при их хранении и транспортировке, вызванные нарушением требований стандартов, технических и технологических условий, правил технической эксплуатации и повреждением тары.

Технологические потери при производстве и (или) транспортировке вызываются, в частности, эксплуатационными (техническими) характеристиками оборудования, используемого при производстве и (или) транспортировке товаров.

Натуральные показатели, характеризующие технологические потери, возникающие при ведении конкретного технологического процесса, должны быть обоснованы и документально подтверждены. При этом технологические потери учитываются в уменьшение налоговой базы в составе оценки стоимости материальных расходов, переданных в производство.

5.2. Расходы на оплату труда

Оплата труда в соответствии со статьей 129 ТК РФ – это система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами.

Понятия коллективного договора, соглашения, трудового договора приведены в ТК РФ.

При применении положений статьи 255 НК РФ необходимо учитывать следующее.

При осуществлении расходов в соответствии с пунктом 7 статьи 255 НК РФ следует учитывать понятие иждивенца, установленное статьей 179 ТК РФ.

В составе расходов учитываются денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации. Порядок предоставления отпуска и замены его денежной компенсацией определен главой 19 ТК РФ. Статьей 126 ТК РФ допускается по письменному заявлению работника замена части отпуска, превышающей 28 календарных дней, денежной компенсацией. Замена отпуска денежной компенсацией беременным женщинам и работникам в возрасте до восемнадцати лет, а также работникам, занятым на тяжелых работах и работах с вредными и (или) опасными условиями труда, не допускается. Расходы организации по выдаче денежных компенсаций взамен части ежегодного оплачиваемого отпуска включаются в состав расходов по оплате труда и учитываются для целей налогообложения прибыли наряду с расходами на выплату заработной платы в месяце, в котором происходит начисление денежной компенсации.

При выполнении работ вахтовым методом следует руководствоваться Постановлением Госкомитета СССР по труду и социальным вопросам, Секретариата ВЦСПС, Минздрава СССР от 31 декабря 1987 г. № 794/33-82 в части, не противоречащей ТК РФ.

Следует обратить внимание, что пунктом 21 статьи 270 НК РФ предусмотрено, что в составе расходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли, отражаются расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

Таким образом, расходы на оплату труда должны учитываться для целей налогообложения прибыли только в том случае, если нормы коллективного договора, правил внутреннего трудового распорядка организации, положений о премировании и (или) других локальных нормативных актов, принятых организацией, отражены в конкретном трудовом договоре, заключаемом между работодателем и работником. Требования, предъявляемые к трудовым договорам, заключаемым между работником и работодателем, предусмотрены разделом 3 ТК РФ.

При этом в трудовом договоре допускаются (кроме существенных условий трудового договора) ссылки на нормы коллективного договора, правила внутреннего трудового распорядка организации, положения о премировании и (или) других локальных нормативных актов без конкретной их расшифровки в трудовом договоре. В этом случае будет считаться, что указанные локальные нормативные акты будут распространяться на конкретного работника.

Соответственно, если в трудовой договор, заключенный с конкретным работником, не включены те или иные начисления, предусмотренные в упомянутых коллективном договоре и (или) локальных нормативных актах, либо на них нет ссылок, то такие начисления не могут быть приняты для целей налогообложения прибыли.

Надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также надбавки, предусмотренные законодательством Российской Федерации за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера, учитываются в составе расходов на оплату труда в размерах, предусмотренных трудовым договором.

Если работник до 1 февраля 2002 г. был принят на работу без заключения трудового договора, то документ, на основании которого он был принят на работу, следует рассматривать как трудовой договор.

Следует учесть, что перечень расходов по оплате труда, учитываемых для целей налогообложения прибыли, предусмотрен статьей 255 НК РФ и со-

став расходов, изложенный в пунктах 1-25 данной статьи, не является исчерпывающим.

В то же время ряд расходов, осуществляемых в пользу работника и предусмотренных в трудовых или коллективных договорах, не может быть учтен в целях налогообложения прибыли. Это касается расходов, предусмотренных, в частности, в пунктах 23-29 статьи 270 НК РФ.

В связи с тем, что для целей налогообложения прибыли признаются любые начисления работникам, связанные с режимом работы или условиями труда, расходы налогоплательщика по содержанию членов семьи (компенсации расходов) работника (за исключением расходов на оплату проезда неработающим членам семьи (мужу, жене, несовершеннолетним детям) к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации) и иные аналогичные расходы для целей налогообложения не учитываются.

5.3. Амортизационные отчисления

Для отнесения объектов основных средств к амортизируемому имуществу в соответствии с пунктом 1 статьи 256 НК РФ необходимо выполнение нескольких условий.

1. В качестве основного условия отнесения имущества к амортизируемому является принадлежность этого имущества налогоплательщику на праве собственности, приобретенном в установленном законом порядке.

Исключение составляет лизинговое имущество, числящееся на балансе лизингополучателя.

Для унитарных предприятий (статья 113 ГК РФ) определено, что к амортизируемому имуществу также относится имущество, закрепленное за предприятием на праве оперативного управления (статья 115 ГК РФ) или хозяйственного ведения (статья 114 ГК РФ). ГК РФ предусмотрено, что в хозяйственное ведение и оперативное управление имущество передается только унитарным предприятиям.

2. Основные средства должны использоваться для извлечения дохода (для производства и реализации продукции (работ, услуг) или для управления организацией).

В случаях, предусмотренных пунктом 3 статьи 256 НК РФ, основные средства исключаются из состава амортизируемого имущества.

3. Первоначальная стоимость имущества должна быть более 10 000 руб. и срок полезного использования более 12 месяцев. Первоначальная стоимость амортизируемого имущества определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм возмещаемых налогов, в частности, возмещаемого в соответствии с нормами главы 21 НК РФ налога на добавленную стоимость. Порядок формирования перво-

начальной стоимости амортизируемого имущества определен статьей 257 НК РФ. В случае, если при сооружении, изготовлении, доставке и доведении объекта до состояния, пригодного к эксплуатации, налогоплательщик использует сырье, комплектующие, полуфабрикаты и иные материальные ценности или потребляет работы, услуги собственного производства (то есть использует для этих целей часть товарной продукции или работы, услуги, которые одновременно оказываются на сторону), то оценка этой продукции, результатов этих работ или услуг собственного производства осуществляется исходя из оценки готовой продукции (работ, услуг) в соответствии со статьей 319 НК РФ.

При отнесении к амортизируемому имуществу объектов основных средств, введенных в эксплуатацию до 01.01.2002, необходимо учесть восстановительную стоимость с учетом 30% ограничения по увеличению восстановительной стоимости при переоценке, проводимой организацией в 2001 году. Если указанная стоимость составляет более 10 000 руб., подобные объекты относятся к амортизируемому имуществу. Для отнесения имущества к амортизируемому степень износа основного средства значения не имеет. Если основное средство было приобретено в 2001 году, то дооценка (увеличение стоимости), осуществленная в 2001 году, для формирования восстановительной стоимости подобных объектов для целей налогообложения не учитывается.

Пример.

1. Восстановительная стоимость основного средства по состоянию на 01.01.2001 составляла 100 тыс. руб. Сумма амортизации, начисленной по состоянию на 01.01.2002, составила 60 тыс. руб. Организация, осуществив переоценку, довела восстановительную стоимость данного объекта до 150 тыс. руб., и, соответственно, начисленная амортизация составила 90 тыс. руб. Для целей налогообложения принимается восстановительная стоимость в размере 130 тыс. руб. ($100 \text{ тыс.} + 100 \text{ тыс.} \times 30\%$), а амортизация — 78 тыс. руб. ($60 \text{ тыс.} + 60 \text{ тыс.} \times 30\%$).

Если бы восстановительная стоимость на 01.01.2002 составила бы 120 тыс. руб. (то есть переоценка осуществлена на 20%), то она бы и учитывалась для целей налогообложения, амортизация в этом случае составила бы 72 тыс. руб. ($60 \text{ тыс.} + 60 \text{ тыс.} \times 20\%$).

2. В 2001 году осуществлены работы по модернизации объекта основных средств, восстановительная стоимость которого по состоянию на 01.01.2001 составляла 100 тыс. руб. и которые привели к новой стоимости в 120 тыс. руб. Сумма амортизации, начисленной по состоянию на 01.01.2002, составила 70 тыс. руб. Указанный объект переоценен по состоянию на 01.01.2002, и восстановительная стоимость составила 160 тыс. руб. Для целей налогообложения будет приниматься восстановительная стоимость в размере 150 тыс. руб. ($120 \text{ тыс. руб. (стоимость, которая переоценивается)} + 100 \text{ тыс.} \times 30\%$

(предельная величина переоценки, которая может быть учтена для налогообложения)). Амортизация, которая будет приниматься при определении остаточной стоимости, учитываемой для целей налогообложения, составит 87,5 тыс. руб. $((150 \text{ тыс.} / 120 \text{ тыс.}) \times 70 \text{ тыс.})$.

Конец примера.

Первоначальная стоимость объекта основных средств собственного производства определяется на базе прямых расходов как стоимость готовой продукции, определяемой в соответствии со статьей 319 НК РФ (например, при использовании в организации на производственные цели автомобиля собственного производства, изготовленного налогоплательщиком). При изготовлении (сооружении) объекта основных средств хозяйственным способом формирование первоначальной стоимости этого объекта осуществляется в общеустановленном порядке, путем суммирования всех расходов, связанных с сооружением объекта, и доведением до состояния, пригодного к эксплуатации.

Расходы, для учета которых в целях исчисления прибыли установлен особый порядок, в первоначальную стоимость объекта основных средств не включаются. Например, расходы по страхованию имущества (статья 263 НК РФ), проценты по кредитам банка, полученного на приобретение основного средства, суммовые разницы (внереализационные расходы).

Основные средства, полученные в виде вклада (вклада) в уставный капитал организации, в целях налогообложения принимаются по остаточной стоимости полученного в качестве вклада в уставный капитал объекта основных средств, которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны.

Если организация в условиях действия главы 25 НК РФ вводит в эксплуатацию объект основных средств, капитальные вложения по которому производились еще до 2002 года, то в составе первоначальной стоимости учитывается вся сумма фактических расходов, понесенных налогоплательщиком до 2002 года, отраженная в соответствии с действовавшими до 2002 года правилами бухгалтерского учета на счете учета капитальных вложений.

При безвозмездном получении объектов основных средств их первоначальная стоимость формируется как сумма дохода, признанного налогоплательщиком в составе внереализационных доходов (пункт 8 статьи 250 НК РФ), и расходов налогоплательщика, связанных с доведением этого объекта до состояния, пригодного к эксплуатации.

Не начисляется амортизация по объектам, указанным в пункте 2 статьи 256 НК РФ.

При применении данного пункта следует учесть следующее.

Понятие бюджетной организации дано в разделе 4.1 настоящих Методических рекомендаций.

При приобретении (создании) имущества с использованием бюджетных средств целевого финансирования амортизация начисляется на стоимость имущества, приобретенного (созданного) налогоплательщиком за счет собственных средств.

Под иным аналогичным целевым финансированием (подпункт 4) следует понимать полученные налогоплательщиком, не учитываемые у него в момент получения в качестве доходов при определении налоговой базы средства целевого финансирования и целевые поступления, определенные, соответственно, подпунктом 14 пункта 1 и пунктом 2 статьи 251 НК РФ, а также средства, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Законом № 95-ФЗ.

Согласно статье 259 НК РФ начисление амортизации производится исходя из срока полезного использования, определяемого налогоплательщиком в соответствии со статьей 258 НК РФ.

Срок полезного использования определяется налогоплательщиком на дату ввода в эксплуатацию объекта основных средств в пределах сроков, установленных Классификацией основных средств, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 № 1. При этом дополнительное обоснования выбора того или иного конкретного срока эксплуатации, принятого для объекта в рамках установленных амортизационной группой сроков, не требуется.

Если основное средство не поименовано ни в одной из амортизационных групп, установленных Классификацией основных средств, то налогоплательщик устанавливает срок полезного использования на основании рекомендаций завода-изготовителя или в соответствии с техническими условиями. Применение налогоплательщиком в целях исчисления амортизации сроков, установленных самостоятельно, законодательством о налогах и сборах не предусматривается.

Амортизация по объектам основных средств исчисляется исходя из первоначальной (остаточной) стоимости, срока полезного использования и метода начисления амортизации, выбранного налогоплательщиком из двух поименованных в статье 259 НК РФ.

При этом по основным средствам, относящимся к одной амортизационной группе, могут быть установлены как различный срок эксплуатации по каждому объекту, так и метод начисления амортизации (линейный или нелинейный).

Выбранный организацией метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации.

При применении нелинейного метода месяцем, в котором остаточная стоимость фиксируется как базовая, является месяц, следующий за месяцем, в котором остаточная стоимость достигнет величины, равной или меньшей 20 процентов от первоначальной стоимости.

В случае принятия налогоплательщиком решения о применении повышенного коэффициента в соответствии с пунктом 7 статьи 259 НК РФ для отдельных единиц основных средств, работающих в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, следует иметь в виду, что общий коэффициент по условиям работы не может быть более 2.

Если в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности работает основное средство, приобретаемое (передаваемое) налогоплательщиком по лизингу, то налогоплательщик может применять или коэффициенты, предусмотренные по договору лизинга, или повышающие коэффициенты по условиям эксплуатации объекта. Такой подход определяется требованием указанной нормы применения коэффициентов по лизингу и по условиям эксплуатации только к основной норме амортизации.

При этом для сторон договора лизинга транспортных средств (легковых автомобилей и пассажирских микроавтобусов, имеющих первоначальную стоимость, соответственно, более 300 тыс. руб. и 400 тыс. руб.), повышающий коэффициент в размере, не превышающем 3, применяется одновременно с коэффициентом 0,5.

Если организация заявила в учетной политике для целей налогообложения на налоговый период о применении понижающего коэффициента, предусмотренного пунктом 10 статьи 259 НК РФ, то она не может отказаться от его использования в течение всего налогового периода.

По основным средствам, введенным в эксплуатацию до 01.01.2002, в соответствии со статьей 322 НК РФ амортизация начисляется исходя из их остаточной стоимости и оставшегося срока полезного использования.

При определении восстановительной стоимости и сумм амортизации, исходя из которых определяется остаточная стоимость для целей налогообложения, используются данные о восстановительной стоимости и суммах амортизации, числящихся в бухгалтерском учете и сформированных по правилам, действовавшим до 01.01.2002, с учетом ограничений, установленных абзацем пятым пункта 1 статьи 257 НК РФ.

Если срок фактической амортизации по состоянию на 01.01.2002 превысил срок эксплуатации, установленный налогоплательщиком на основании Классификации основных средств, то остаточная стоимость таких основных средств подлежит включению в состав расходов в целях налогообложения равномерно в течение срока, определенного организацией самостоятельно, но не менее 84 месяцев.

Следует иметь в виду, что положения статьи 259 НК РФ по отношению к порядку начисления амортизации по основным средствам, введенным в эксплуатацию до 01.01.2002, применяются в соответствии с пунктами 4 и 5 статьи 259 НК РФ только в части определения норм амортизации. При этом при применении нелинейного метода организация вправе при достижении остаточной стоимости основного средства до размера, не превышающего 20% от восстановительной стоимости объекта основных средств, сформиро-

ванной на 01.01.2002, с учетом ограничений, предусмотренных статьей 257 НК РФ, предусмотреть списание остаточной стоимости равномерно в течение оставшегося срока эксплуатации.

Перечень нематериальных активов приведен в пункте 3 статьи 257 НК РФ.

Условия возникновения и порядок передачи имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности установлен Законами № 5351-1, № 3523-1, № 3517-1 и др.

Амортизация по объектам нематериальных активов начисляется в порядке, установленном пунктами 1-6 статьи 259 НК РФ исходя из их первоначальной стоимости и срока эксплуатации. При этом исключение составляют случаи приобретения исключительных прав на программы для ЭВМ, стоимость которых составляет менее 10 000 руб. (срок использования которых не определен сделкой). Стоимость таких объектов на основании подпункта 26 пункта 1 статьи 264 НК РФ подлежит единовременному учету в составе прочих расходов.

Срок использования нематериального актива должен составлять более 12 месяцев. При этом первоначальная стоимость объекта нематериальных активов для признания его амортизируемым имуществом в общем случае не имеет значения (пункт 1 статьи 256 НК РФ, пункт 3 статьи 257 НК РФ). Однако следует обратить внимание, что в соответствии с подпунктом 3 пункта 2 статьи 10 Закона № 110-ФЗ в составе нематериальных активов для начисления амортизации в период после 01.01.2002 не должны числиться введенные в эксплуатацию до 2002 года объекты исключительных прав стоимостью менее 10 000 руб.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, числящихся на балансе налогоплательщика по состоянию на 01.01.2002, определяется на основе данных об их первоначальной стоимости, числящихся в бухгалтерском учете и сформированных по правилам, действовавшим до 01.01.2002.

Порядок определения срока полезного использования объекта нематериальных активов установлен пунктом 2 статьи 258 НК РФ. Указанный порядок распространяется и на нематериальные активы, введенные в эксплуатацию до 01.01.2002. То есть при начислении амортизации к первоначальной стоимости применяются нормы амортизации, исчисленные исходя из сроков, установленных согласно упомянутому пункту.

Амортизация по объектам амортизируемого имущества начисляется и учитывается в целях налогообложения в уменьшение налоговой базы до полного списания стоимости объекта или до выбытия объекта из состава амортизируемого имущества по любым основаниям (продажа, ликвидация и т. п.).

При начислении амортизации по амортизируемому имуществу, введенному в эксплуатацию до 01.01.2002, следует иметь в виду, что в соответствии с пунктом 5 статьи 252 НК РФ суммы, единовременно отраженные в составе расходов налогоплательщиков, не подлежат повторному включению в состав его расходов.

Если организация начисляет амортизацию по амортизируемому имуществу в период, когда оно не используется для ведения деятельности (то есть оно не исключается из состава амортизируемого имущества), направленной на получение дохода, то суммы начисленной амортизации не могут уменьшать размер налоговой базы по налогу на прибыль.

Амортизация по основным средствам, используемым для ремонта основных средств, для освоения природных ресурсов, в процессе ведения НИОКР, и иным видам расходов, указанных в пункте 1 статьи 253 НК РФ, учитывается обособленно и включается в состав расходов по указанным видам, которые учитываются в целях налогообложения в специально предусмотренном порядке, в частности, предусмотренном статьями 260, 261 и 262 НК РФ.

5.4. Прочие и внереализационные расходы

Расходы, связанные с производством и реализацией, за исключением расходов, отнесенных к соответствующим элементам, описанным в разделах 5.1, 5.2, 5.3 настоящих Методических рекомендаций, относятся к прочим расходам (статья 264 НК РФ). Иные расходы, осуществленные налогоплательщиком, не являющиеся расходами, связанными с производством и реализацией, но отвечающие требованиям пункта 1 статьи 252 НК РФ, являются внереализационными (статья 265 НК РФ).

При возникновении подобных видов расходов следует учитывать следующее.

1. В состав расходов включаются все налоги и сборы, начисляемые организацией в соответствии с законодательством о налогах и сборах (единный социальный налог, налог на имущество и т. д.), по которым она является налогоплательщиком, за исключением налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, предъявленных налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), а также сумм налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, которые не учитываются в целях налогообложения. Основанием для учета подобных расходов будут суммы, отражаемые в налоговых декларациях по соответствующему налогу, подлежащие уплате в бюджет. Подобные расходы учитываются в том периоде, за который представляются расчеты (декларации). При этом следует иметь в виду, что не включаются в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, налоги, уплачиваемые (начисленные) в связи с осуществлением налогоплательщиком специальных налоговых режимов либо в связи с осуществлением деятельности, доходы и расходы от которой не учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Налоги и сборы учитываются в составе расходов для целей налогообложения вне зависимости от того, определен ли источник уплаты подобных

налогов и сборов в законодательном акте, устанавливающем порядок их уплаты.

2. Расходы на сертификацию продукции и услуг производятся в порядке, установленном Законом Российской Федерации от 10.06.1993 № 5151-1 «О сертификации продукции и услуг». Указанные расходы включаются в состав расходов текущего периода в течение срока, на который выдан сертификат (подпункт 2 пункт 1 статьи 264 НК РФ).

3. Суммы портовых и аэродромных сборов, лоцманского сбора и иные платежи производятся в соответствии с Кодексом торгового мореплавания Российской Федерации, Кодексом внутреннего водного транспорта Российской Федерации, Воздушным кодексом Российской Федерации, другими законодательными и нормативными правовыми актами Российской Федерации и субъектов Российской Федерации (подпункт 4 пункт 1 статьи 264 НК РФ).

4. Охранная деятельность регулируется Законом Российской Федерации от 11.03.1992 № 2487-1 «О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации», Федеральным законом от 21.12.1994 № 69-ФЗ «О пожарной безопасности», Законом Российской Федерации от 18.04.1991 № 1026-1 «О милиции» (подпункт 6 пункт 1 статьи 264 НК РФ).

5. В соответствии со статьей 163 ТК РФ к нормальным условиям труда, в частности, относятся: исправное состояние помещений, сооружений, машин, технологической оснастки и оборудования; своевременное обеспечение технической и иной необходимой для работы документацией; надлежащее качество материалов, инструментов, иных средств и предметов, необходимых для выполнения работы, их своевременное предоставление работнику; условия труда, соответствующие требованиям охраны труда и безопасности производства.

Список профессиональных заболеваний работников, которые вызваны исключительно или преимущественно действием вредных, опасных веществ и производственных факторов, утвержден Приказом Министерства здравоохранения и медицинской промышленности Российской Федерации от 14.03.1996 № 90 «О порядке проведения предварительных и периодических медицинских осмотров работников и медицинских регламентах допуска к профессии» (подпункт 7 пункт 1 статьи 264 НК РФ).

6. Расходы, связанные с набором персонала, не учитываются для целей налогообложения, если организация фактически не произвела набор работников, в том числе и в результате рассмотрения кандидатур, представленных специализированными компаниями по подбору персонала. Подобные расходы нельзя рассматривать как экономически оправданные расходы и учитывать для целей налогообложения (подпункт 8 пункт 1 статьи 264 НК РФ).

7. Порядок, предусмотренный в подпункте 9 пункта 1 статьи 264 НК РФ, не применяется в организациях, для которых доходы от оказания услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию являются доходом от реализации

услуг. Соответственно, расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию признаются расходами, связанными с производством и реализацией, и учитываются в порядке, установленном главой 25 НК РФ (подпункт 9 пункт 1 статьи 264 НК РФ).

8. Размер арендных платежей и порядок их перечисления устанавливаются договором, заключенным в порядке, установленном гражданским законодательством.

В случае, если договором аренды предусмотрено возложение обязанности по ремонту на арендатора, расходы на ремонт арендуемых объектов основных средств, осуществленные арендатором, включаются им в состав расходов в порядке, установленном статьей 260 НК РФ.

Арендатор также учитывает в составе прочих расходов расходы, связанные с оплатой коммунальных платежей и (или) услуг связи, относящихся к помещениям (зданиям), полученным в аренду, а также к средствам связи, используемым арендатором при своей деятельности (подпункт 10 пункт 1 статьи 264 НК РФ).

9. При учете расходов, связанных с командировками, следует учесть, что подобные расходы принимаются в целях налогообложения только при наличии подтверждений о производственном характере поездки (командировки).

При осуществлении расходов на командировки внутри страны следует учитывать, что порядок направления в командировки изложен в Инструкции Минфина СССР, Госкомтруда СССР, ВЦСПС от 07.04.1988 № 62 «О служебных командировках в пределах СССР» (подпункт 12 пункт 1 статьи 264 НК РФ).

10. Понятие «юридические услуги» носит обобщающий характер. Оно охватывает значительный объем юридических услуг, оказываемых на коммерческой основе, т. е. за плату. Сюда относятся, в частности, правовое консультирование по всем отраслям права; правовая работа по обеспечению хозяйственной и иной деятельности предприятий, учреждений и организаций любой организационно-правовой формы; представительство в судебных и других органах; правовая экспертиза учредительных и иных документов юридических лиц; составление заявлений, договоров, исков, соглашений, контрактов, претензий и других документов, имеющих юридический характер; подбор и систематизация нормативных актов, составление справочников по юридическим вопросам и т. д. (подпункт 14 пункт 1 статьи 264 НК РФ).

11. В соответствии со статьей 22 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате от 11.02.1993 № 4462-1 за совершение нотариальных действий, составление проектов документов, выдачу копий (дубликатов) документов и выполнение технической работы нотариус, работающий в государственной нотариальной конторе, взимает государственную пошлину по ставкам, установленным законодательством Российской Федерации.

За выполнение действий, указанных в предыдущем абзаце, когда для них законодательными актами Российской Федерации предусмотрена обязательная нотариальная форма, нотариус, занимающийся частной практикой, взимает плату по тарифам, соответствующим размерам государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичного действия в государственной нотариальной конторе. В других случаях тариф определяется соглашением между физическими и (или) юридическими лицами, обратившимися к нотариусу, и нотариусом. В указанных размерах подобные расходы учитываются для целей налогообложения (подпункт 16 пункт 1 статьи 264 НК РФ).

12. Перечни почтовых, телефонных и телеграфных услуг установлены Федеральным законом от 16.02.1995 № 15-ФЗ «О связи». Электрической связью (электросвязью) является всякая передача или прием знаков, сигналов, письменного текста, изображений, звуков по проводной, радио-, оптической и другим электромагнитным системам. Почтовой связью признается вид связи, представляющий собой единый производственно-технологический комплекс технических и транспортных средств, обеспечивающий прием, обработку, перевозку, доставку (вручение) почтовых отправлений, а также осуществление почтовых переводов денежных средств (подпункт 25 пункт 1 статьи 264 НК РФ).

13. При определении перечня услуг банков следует учитывать перечень банковских операций, установленный статьей 5 Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» и иными законодательными актами.

Следует учитывать, что в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, включаются расходы по оплате услуг банков, если они связаны с производством и реализацией товаров (работ, услуг). В остальных случаях затраты по оплате услуг банков учитываются в составе внереализационных расходов (подпункт 25 пункт 1 статьи 264 НК РФ).

15. При отнесении расходов к затратам на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов следует иметь в виду, что порядок консервации основных средств, числящихся на балансе, устанавливается и утверждается руководителем организации. При этом переводятся на консервацию, как правило, основные средства, находящиеся в определенном комплексе, объекте, имеющие законченный цикл производства. Кроме того, составляется смета расходов на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов. К расходам, связанным с содержанием указанных объектов, могут быть отнесены расходы по их сохранению и поддержанию и т. п. (подпункт 9 пункт 1 статьи 265 НК РФ).

16. Судебными расходами признаются денежные затраты, связанные с рассмотрением дела в арбитражном суде, которые производятся за счет лиц, участвующих в деле, и состоят из госпошлины и судебных издержек (статья

101 АПК РФ). Перечень судебных издержек определен статьей 106 АПК РФ (подпункт 10 пункт 1 статьи 265 НК РФ).

17. Затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции, учитываются в пределах прямых расходов, приходящихся на эту продукцию.

Под «затратами на производство, не давшее продукции», следует понимать произведенные прямые расходы на производство продукции, по которой не был завершен ее выпуск вследствие аннулированного заказа, т. е. должен быть процесс по созданию продукции с соответствующими документально подтвержденными затратами.

Убытки для целей налогообложения по аннулированным заказам должны приниматься при наличии документального подтверждения заказчика об отказе от ранее принятых обязательств по договору, в части не компенсированных заказчиком (подпункт 11 пункт 1 статьи 265 НК РФ).

18. При отнесении расходов к потерям от простоев по внутрипроизводственным причинам следует исходить из того, что простои по внутренним причинам могут возникнуть только внутри предприятия (цеха, отдела); к их числу относятся: простои в результате неисправности оборудования, незапланированных остановок отдельных видов оборудования и др.

Указанные затраты могут возмещаться из различных источников в зависимости от причин простоя предприятия.

Такие потери могут быть связаны, в частности, с оплатой в соответствии с законодательством времени простоя, если работник в письменной форме предупредил работодателя о начале простоя (статья 157 ТК РФ).

Расходы по простоям включают в себя, в частности, материальные затраты, начисление заработной платы, которую в соответствии со статьей 155 ТК РФ предусмотрено производить в размерах не ниже установленных законодательством, отчисления во внебюджетные фонды и др.

Необходимым условием является требование, чтобы время начала и окончания простоя было зафиксировано работодателем. Во время простоя работникам предприятия следует находиться на рабочем месте, что необходимо зафиксировать в соответствующих документах, в частности, в таблице учета использования рабочего времени (подпункт 3 пункт 2 статьи 265 НК РФ).

По расходам, которые в соответствии с порядком, предусмотренным главой 25 НК РФ, учитываются для целей налогообложения в ограниченных пределах, применяются только нормы, установленные Правительством Российской Федерации.

6. ГРУППИРОВКА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Как определено в разделе 3 настоящих Методических рекомендаций, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль доходы текущего отчет-

ного (налогового) периода уменьшаются на расходы, относящиеся к этому текущему отчетному (налоговому) периоду. То есть при определении прибыли исчисляется разница между доходами и расходами, относящимися к текущему периоду. Следовательно, налогоплательщик должен обеспечить учет доходов и расходов, по мере их возникновения согласно статьям 271, 272, 273 НК РФ, отследить их отнесение к доходам и расходам текущего периода, которые и участвуют при расчете налоговой базы.

6.1. Отнесение доходов к доходам текущего периода

Доходы учитываются в текущем периоде по мере их возникновения.

Доходы от реализации относятся к доходам текущего периода по мере их возникновения. Момент возникновения доходов от реализации описан в разделе 4 настоящих Методических рекомендаций.

Аналогичным образом определяется отнесение внереализационных доходов к текущему периоду, то есть по мере их возникновения.

6.2. Отнесение расходов к расходам текущего периода

Отнесение расходов к текущему отчетному (налоговому) периоду регулируется соответствующими статьями НК РФ. Для определения расходов, относящихся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, следует учитывать группировку расходов, приведенную в статьях 252, 253 НК РФ.

В первую очередь, в соответствии со статьей 274 НК РФ в случае, если налогоплательщик наряду с деятельностью, доходы и расходы от которой учитываются при исчислении прибыли, в соответствии с главой 25 НК РФ осуществляет деятельность, доходы и расходы по которой не учитываются при исчислении указанной прибыли, то он обязан вести отдельный учет подобных доходов и расходов.

Что касается учета расходов, учитываемых при исчислении налогооблагаемой прибыли, согласно главе 25 НК РФ, то следует иметь в виду, что нормами главы 25 предусмотрен особый порядок группировки и классификации возникших расходов, связанных с производством и реализацией. Указанный порядок группировки предусмотрен, в частности, статьями 260-263, 275.1, 318-320 НК РФ.

Таким образом, все расходы должны быть сгруппированы в порядке, предусмотренном нормами главы 25 НК РФ. В целях исчисления налога на прибыль налогоплательщикам не предоставлено право группировки расходов иным способом, чем предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Указанная группировка заключается в следующем:

отдельно учитываются расходы, формирующие стоимость сырья, материалов, основных средств, нематериальных активов согласно статьям 254, 257

НК РФ. Причем следует учесть, что в соответствии со статьей 257 НК РФ к основным средствам относятся любые виды имущества, используемые в качестве средств труда при производстве товаров (работ, услуг) или для управления организацией, независимо от срока его использования и его стоимости;

выделяются расходы, формирующие налоговую базу, подлежащую налогообложению в особом порядке. К подобным расходам относятся расходы по операциям (деятельности), убытки по которым учитываются для целей налогообложения в особом порядке, то есть оказывающие влияние на налоговую базу отчетного периода только при выполнении особых условий, либо в строго установленном порядке. К подобным убыткам относятся убытки от реализации амортизируемого имущества, убытки от оказания услуг (выполнения работ) обслуживающими производствами и хозяйствами, убытки от операций с ценными бумагами, инструментами срочных сделок и т. п. Особо следует обратить внимание, что определенные виды внереализационных доходов и расходов, которые возникают при осуществлении видов деятельности, по которым формируются убытки, упомянутые в настоящем абзаце, также должны быть учтены при формировании прибыли (убытка) по этим видам деятельности;

расходы распределяются по группам, которые в особом порядке учитываются при исчислении налогооблагаемой базы. К подобным группам относятся расходы, связанные с ремонтом основных средств, расходы, связанные с освоением природных ресурсов, расходы на НИОКР, страхование имущества (статьи 260, 324, 261, 325, 262, 263 НК РФ);

все остальные расходы, связанные с производством и реализацией, возникшие в текущем отчетном (налоговом) периоде, подразделяются на прямые и косвенные (статья 318 НК РФ), каждая из которых учитываются при расчете налоговой базы в определенном порядке (статья 319 НК РФ).

При этом расходы, учитываемые для целей налогообложения в пределах норм, включаются в указанные группировки в пределах норм, установленных главой 25 НК РФ и исчисленных на соответствующую дату.

При этом следует учесть, что внереализационные расходы, за исключением внереализационных расходов, возникших при осуществлении видов деятельности, по которым формируются убытки, упомянутые в седьмом абзаце настоящего раздела, относятся к расходам текущего периода по мере их возникновения.

6.3.3. Прямые и косвенные расходы

Если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, то расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвен-

ные в соответствии с пунктом 2 статьи 252 НК РФ и требованиями статей 318, 320 НК РФ. При этом указанной группировке подлежат все расходы, связанные с производством и реализацией, не относящиеся к расходам на производство и реализацию, поименованным в предыдущих подразделах раздела 6.3 настоящих Методических рекомендаций.

Перечень прямых расходов, приведенный в статье 318 НК РФ, является закрытым, и только указанные расходы подлежат распределению в соответствии с нормами статьи 319 НК РФ. Все иные расходы являются косвенными и относятся к расходам текущего периода по мере их возникновения, исходя из условий сделок.

При формировании прямых расходов в соответствии со статьей 318 НК РФ следует иметь в виду следующее.

При определении расходов на оплату труда, относящихся к прямым расходам, следует учесть, что к подобным расходам, в частности, не относятся расходы на оплату труда персонала аппарата управления организацией, а также оплата труда персонала подразделения, занятого исключительно либо хранением товаров, либо заготовлением материально-производственных запасов, либо сбытом товаров, работ, услуг и т.п. Аналогичный подход следует применять при определении основных средств, амортизация по которым включается в состав прямых расходов. Суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым, в частности, для управления организацией, и по нематериальным активам учитываются в составе косвенных расходов в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 318 НК РФ.

Следует учесть, что в состав прямых расходов не включаются расходы по добровольному страхованию всех работников организации (независимо от их участия в производственном процессе), учитываемые для целей налогообложения в соответствии с пунктом 16 статьи 255 НК РФ.

В состав косвенных расходов включаются также расходы, осуществленные налогоплательщиком в течение предыдущих отчетных (налоговых) периодов и сформировавшие определенные группы расходов, часть которых, согласно требованиям главы 25 НК РФ, включается в состав расходов текущего периода (в частности, расходы, связанные с освоением природных ресурсов, расходы на осуществление НИОКР).

Согласно нормам пункта 1 статьи 257 НК РФ в случае, когда налогоплательщик использует изготовленную им продукцию в качестве объектов основных средств, первоначальная стоимость такого объекта определяется по той же стоимости, по которой формируется стоимость готовой продукции в соответствии со статьей 319 НК РФ. Согласно этой статье данная стоимость формируется исходя не из всех расходов, связанных с ее производством (изготовлением), а только на основе расходов, относящихся к прямым. При этом пунктом 4 статьи 254 НК РФ определено, что определение стоимости сырья, запасных частей, комплектующих, полуфабрикатов и т. п. объектов, созданных самим налогоплательщиком, осуществляется исходя из тех же

принципов, то есть на основании расходов, относящихся в соответствии со статьей 318 НК РФ к прямым расходам. В аналогичном порядке определяется стоимость результатов работ или услуг структурных подразделений налогоплательщика, относящихся к составу материальных расходов в соответствии с подпунктом 6 пункта 1 статьи 254 НК РФ и являющихся косвенными расходами.

Учитывая вышеизложенное, если в процессе производства конечной продукции (работ, услуг) у организации на определенном промежуточном этапе общего технологического процесса получается товарная продукция (работы, услуги), реализуемая (либо которую можно реализовать) на сторону, то расчет незавершенного производства ведется в отношении каждого вида промежуточной товарной продукции.

При этом стоимость продукции, потребляемой на последующих стадиях производства, принимается в оценке по прямым затратам.

Следует иметь в виду, что прямые расходы, связанные с производством конкретного вида продукции, включаются в стоимость этой изготавливаемой продукции, причем их распределение по фазам производства осуществляется пропорционально доле сырья по каждой фазе производства. Для этого организация обязана обеспечить данные о количестве исходного сырья в единице производимой продукции на каждой фазе (этапе) производства. В случае, если организация занимается различными видами деятельности или выпускает различные виды продукции, то механизм распределения применяется в рамках производства каждого изделия. Таким образом, прямые расходы, связанные с производством конкретного вида продукции, включаются в стоимость этой изготавливаемой продукции. В случае, если производство каждого вида товарной продукции в рамках одного технологического процесса изготовления конечной продукции относится к различным сферам деятельности, к которой применяются различные способы оценки незавершенного производства, то налогоплательщик вправе использовать единый способ распределения прямых затрат, предложенный статьей 319 НК РФ, по собственному выбору.

Принципы оценки остатков готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции не зависят от отраслевой специфики налогоплательщика.

Учитывая изложенное, налогоплательщик обязан обеспечить формирование стоимости товарной продукции, изготавливаемой каждым цехом. При этом подобная стоимость формируется на основании только прямых расходов, относящихся к производству продукции этим цехом. При этом если цех изготавливает полуфабрикаты, то их стоимость в свою очередь является прямыми расходами и включается в стоимость готовой продукции, изготавливаемой с применением указанных полуфабрикатов. В случае, когда вспомогательное производство выполняет работы (оказывает услуги) для основного производства, то их стоимость формируется также на основании

прямых расходов, относящихся к деятельности этого цеха, но сама стоимость этих работ, услуг является косвенными расходами и в стоимость изготавливаемой продукции, работ, услуг основного производства не включается, а учитывается в составе косвенных расходов текущего периода.

В случае, когда невозможно определить отнесение возникших у налогоплательщика прямых расходов к конкретному производственному процессу, направленному на изготовление данного вида продукции, выполнение работы, оказание услуги, налогоплательщик в своей учетной политике определяет механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей.

При применении механизма распределения прямых расходов на остатки незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных, предусмотренного статьей 319 НК РФ, следует учитывать, что суммы остатков незавершенного производства, готовой продукции и отгруженной продукции, определенные на конец месяца, учитываются при распределении прямых расходов в следующем месяце.

Пример (для организаций, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья).

Условия:

1. Количество исходного сырья в остатках НЗП в натуральном выражении (по данным инвентаризации):

на начало месяца – 24 тонны (по итогам предыдущей инвентаризации);

на конец месяца – 20 тонн.

2. Списано сырья в производство за отчетный месяц в натуральных показателях (по данным ведомостей учета остатков товарно-материальных ценностей в местах хранения, отчетов о движении товарно-материальных ценностей в местах хранения, требований и требований-накладных на отпуск материалов, лимитно-заборных карт и т. п.) – 100 тонн.

3. Стоимость (в оценке по прямым статьям расходов) остатка НЗП на начало месяца – 1 934 000 рублей (из расчета за предшествующий месяц).

4. Прямые затраты текущего месяца (из регистра налогового учета) – 9 514 000 рублей.

Расчет стоимости остатка НЗП на конец месяца.

$$Д^* = 20 : (24 + 100) = 0,1613$$

$$\text{НЗП к.м.} = (1\,934\,000 + 9\,514\,000) \times 0,1613 = 1\,846\,562$$

Конец примера.

Пример (для организаций, производство которых связано с выполнением работ, оказанием услуг).

Условия:

1. Стоимость остатка НЗП на начало месяца (из расчета за предшествующий месяц) – 12 000 руб.
2. Прямые затраты за отчетный месяц 80 000 рублей (из регистра налогового учета).
3. Договорная стоимость трех не завершенных на конец месяца договоров на оказание услуг 18 000 рублей (журнал регистрации договоров).
4. Договорная стоимость всех выполняемых в отчетном месяце договоров 90 000 рублей (13 договоров) (всех заключенных 130 000 рублей (16 договоров)) (журнал регистрации договоров).

В скобке дана стоимость всех заключенных договоров для того, чтобы было понятно, что принимаются в расчет не все заключенные договоры, а только те договоры, по которым осуществляются работы в отчетном периоде.

Расчет стоимости остатка незавершенного производства на конец месяца.

$$Д = 18\,000 : 90\,000 = 0,2$$

$$\text{НЗП к.м.} = (12\,000 + 80\,000) \times 0,2 = 18\,400$$

Конец примера.

При определении объема выполняемых заказов налогоплательщик может выбрать один из следующих показателей: стоимость заказов (при этом указанная стоимость может определяться как цена этих заказов по договорной стоимости, сметной стоимости без учета нормы прибыли или как их стоимость, формируемая на основании прямых расходов, относящихся непосредственно к каждому заказу) либо натуральные показатели, если работы, услуги могут быть измерены в подобных показателях и эти показатели по различным заказам являются сопоставимыми.

Данный выбор должен быть закреплен в учетной политике для целей налогообложения по каждой категории заказов.

Пример (для прочих налогоплательщиков)

Условия:

1. Нормативная производственная себестоимость за отчетный месяц (по смете) с учетом входного НЗП – 1 200 000 рублей;
прямые расходы текущего месяца с учетом стоимости НЗП, исчисленного по прямым расходам на конец предыдущего месяца, – 700 000 рублей.

2. Нормативная стоимость остатка НЗП на конец месяца – 32 000 рублей.

Расчет стоимости остатка НЗП (по прямым расходам) на конец месяца.

$$Д = 700\,000 : 1\,200\,000 = 0,5833$$

$$\text{НЗП к.м.} = 32\,000 \times 0,5833 = 18\,666 \text{ руб.}$$

Конец примера.

Следует учесть, что если налогоплательщик определяет нормативную (плановую, сметную) стоимость НЗП, готовой продукции на складе только в разрезе элементов, относящихся к прямым расходам, то сформированная таким образом фактическая стоимость учитывается как стоимость НЗП, готовой продукции, исчисленная в соответствии с порядком, изложенным в статье 319 НК РФ.

Пример.

За апрель организация осуществила следующие расходы, тыс. руб.:

- расходы на оплату труда аппарата управления – 300;
- расходы на оплату труда цеха № 1 – 200;
- расходы на оплату труда цеха № 2 – 250;
- расходы на оплату труда цеха № 3 – 100;
- расходы на оплату труда транспортного цеха – 100;
- единый социальный налог, начисленный на вышеупомянутые расходы, составляет, соответственно, – 106,8; 71,2; 89; 35,6; 35,6;
- списано сырьё в цех № 1 – 400 (1000 кг);
- комплектующие изделия, списанные в цех № 3, – 120;
- амортизация объектов основных средств аппарата управления – 100;
- амортизация объектов основных средств цеха № 1 – 150;
- амортизация объектов основных средств цеха № 2 – 100;
- амортизация объектов основных средств цеха № 3 – 20;
- амортизация объектов основных средств транспортного цеха – 24,4;
- расходы на оплату электроэнергии, тепла, воды – 250, из них:
 - по цеху № 1 – 100;
 - по цеху № 2 – 30;
 - по цеху № 3 – 70;
 - по транспортному цеху – 20;
 - по аппарату управления – 30.
- Объём услуг, оказанных в течение месяца транспортным цехом, в натуральном выражении составляет 3200 км, из них:
 - потреблено для целей производства – 2000 км;
 - реализовано на сторону – 1000 км;
 - оказано безвозмездно – 200 км.

Технологический процесс налогоплательщика заключается в следующем:

В цехе № 1 путем переработки сырья изготавливаются полуфабрикаты, из которых в цехе № 2 изготавливается готовая продукция А. Согласно технологическому процессу из 1 кг исходного сырья изготавливается единица полуфабриката, из которой делается единица готовой продукции А.

Цех № 3 осуществляет изготовление продукции Б путем сборки комплектующих.

1) Расчет по цеху № 1.

На начало месяца стоимость прямых расходов в остатках НЗП по цеху № 1 составит 45 тыс. руб.;

количество сырья в остатках НЗП на начало месяца – 100 кг;

количество сырья, использованного при изготовлении полуфабрикатов, которые затем были переданы в апреле в цех № 2, – 900 кг.

Стоимость прямых расходов в остатках НЗП по цеху № 1 на конец месяца составит:

$$(45 + 400 + 200 + 71,2 + 150) \times (100 + 1000 - 900) / (100 + 1000) = 866,2 \times 200 / 1100 = 157,5 \text{ тыс. руб.}$$

Стоимость переданных в цех № 2 полуфабрикатов составит $866,2 - 157,5 = 708,7$ тыс. руб.

2) Расчет по цеху № 2.

На начало месяца стоимость прямых расходов в остатках НЗП по цеху № 2 составит 100 тыс. руб.;

количество полуфабрикатов в остатках НЗП на начало месяца – 150 ед.

В апреле изготовлено 1000 единиц готовой продукции А.

Стоимость прямых расходов в остатках НЗП по цеху № 2 на конец месяца составит:

$$(100 + 708,7 + 250 + 89 + 100) \times (150 + 900 - 1000) / (150 + 900) = 1247,7 \times 50 / 1050 = 59,4 \text{ тыс. руб.}$$

Стоимость готовой продукции А, изготовленной цехом № 2, в апреле составит: $1247,7 - 59,4 = 1188,3$ тыс. руб.

3) Расчет по цеху № 3.

На начало месяца стоимость прямых расходов в остатках НЗП по цеху № 3 составляет 47 тыс. руб.

Нормативная стоимость НЗП на начало месяца составляет 50 тыс. руб.

Нормативная стоимость расходов, осуществленных в апреле, составила 300 тыс. руб.

Нормативная стоимость изготовленной в апреле продукции Б – 320 тыс. руб.

Стоимость незавершенного производства на конец месяца по нормативной стоимости составила 30 тыс. руб. $(50 + 300 - 320)$.

Стоимость прямых расходов в остатках НЗП на конец месяца определяется следующим образом:

$$(47 + 120 + 100 + 35,6 + 20) \times 30 / (50 + 300) = 27,6 \text{ тыс. руб.}$$

Следовательно, стоимость готовой продукции Б в апреле составит 295 тыс. руб. (322,6 - 27,6). Количество готовой продукции по данным учета – 165 ед.

4) Расчет по транспортному цеху.

Сумма прямых расходов по транспортному цеху за апрель составила: $(100 + 35,6 + 24,4) = 160$ тыс. руб.

Из них сумма прямых расходов, относящихся к услугам производственного характера структурного подразделения, используемого в рамках производства продукции (согласно подпункту 6 пункта 1 статьи 254 НК РФ), в апреле месяце составила 100 тыс. руб. $(160 \times 2000 / 3200)$. Эти расходы в соответствии с классификацией главы 25 НК РФ признаются косвенными расходами.

В связи с тем, что услуги транспортным цехом на сторону оказаны, в составе расходов, учитываются также расходы, связанные с реализацией услуг на сторону, в сумме 50 тыс. руб. $(160 \times 1000 / 3200)$.

Не будут учтены для целей налогообложения расходы в сумме 10 тыс. $(160 \times 200 / 3200)$, как расходы, связанные с безвозмездной передачей услуг (согласно пункту 16 статьи 270 НК РФ).

5) Движение продукции по складу.

На начало месяца на складе было:

300 ед. готовой продукции А по стоимости 700 тыс. руб.

25 ед. готовой продукции Б по стоимости 45 тыс. руб.

Реализовано в апреле 900 ед. готовой продукции А и 170 ед. готовой продукции Б.

Стоимость остатков готовой продукции на складе на конец месяца определяется следующим образом.

Остаток готовой продукции А на конец апреля составил 400 ед. $(300 + 1000 - 900)$, его стоимость составляет: $(700 + 1188,3) \times 400 / (300 + 1000) = 581$ тыс. руб.

Остаток готовой продукции Б на конец апреля составил 20 ед. $(25 + 165 - 170)$, его стоимость составляет: $(45 + 295) \times 20 / (25 + 165) = 35,8$ тыс. руб.

Итак, по работам за апрель итоговые результаты составили:

Прямые расходы за месяц по данным налогового учета составили:

$$(200 + 250 + 100 + 100 + 71,2 + 89 + 35,6 + 35,6 + 400 + 120 + 150 + 100 + 20 + 24,4) = 1695,8 \text{ тыс. руб.}$$

Косвенные расходы за месяц по данным налогового учета составили (без учета стоимости работ (услуг) структурных подразделений самого налогоплательщика):

$$(300 + 106,8 + 100 + 100 + 30 + 70 + 20 + 30) = 756,8 \text{ тыс. руб.}$$

К прямым расходам текущего месяца относятся также стоимость НЗП и готовой продукции на складе на начало месяца:

$$(45 + 100 + 47 + 700 + 45) = 937 \text{ тыс. руб.}$$

При этом следует иметь в виду, что из состава прямых расходов будут исключены для учета в составе косвенных расходов суммы прямых расходов, относящихся к потребленным для производства и реализации услуг транспортного цеха, – 100 тыс. руб. (подпункт 4 настоящего примера). Кроме того, в целях налогообложения следует исключить суммы прямых расходов, относящихся к услугам, оказанным на сторону безвозмездно, – 10 тыс. руб.

Остатки НЗП и готовой продукции на складе в оценке по прямым расходам на конец месяца – 861,3 тыс. руб. $(157,5 + 59,4 + 27,6 + 581 + 35,8)$.

Таким образом, в составе расходов текущего периода будет учтена следующая сумма: $(1695,8 + 937 - (100 + 10) - 861,3) + 756,8 + 100 = 2518,3$ тыс. руб.

Конец примера.

Варианты учета стоимости изготавливаемой продукции (работ, услуг) определяются налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике и применяются в течение ряда лет (налоговых периодов).

При распределении прямых расходов налогоплательщиками, осуществляющими оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю, следует иметь в виду следующее.

Распределение прямых расходов в виде транспортных расходов, связанных с приобретением, осуществляется в порядке, изложенном в последних четырех абзацах статьи 320 НК РФ. Прямые расходы в виде покупной стоимости товаров распределяются в соответствии с порядком, изложенным в подпункте 3 пункта 1 статьи 268 НК РФ.

8. ПОРЯДОК УПЛАТЫ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

8.1. Ставки налога на прибыль

Ставки налога на прибыль установлены статьей 284 НК РФ.

Статьей 15 БК РФ установлено понятие консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации, который состоит из бюджета субъекта Российской Федерации и свода бюджетов муниципальных образований, находящихся на его территории.

Сумма налога, зачисляемая в соответствующий бюджет, исчисляется исходя из ставок, установленных пунктом 1 статьи 284 НК РФ. При этом сле-

дует учитывать изменения, внесенные Федеральным законом № 110-ФЗ от 24.07.2002, в распределение ставок между бюджетами различных уровней.

Законодательным и представительным органам субъектов Российской Федерации не предоставлено право перераспределять ставки между бюджетами, предусмотренные указанной статьей. Таким образом, зачисление налога на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации и в местные бюджеты должно производиться в суммах, исчисленных соответственно по ставкам в размере 14,5 процента и 2 процентов, без разбивки указанных ставок по этим двум уровням бюджетов. (С 01.01.2003 следует учитывать изменения, внесенные Федеральным законом № 110-ФЗ от 24.07.2002 в распределение ставок между бюджетами различных уровней.) Эти же ставки налога применяются и организациями, имеющими в своем составе обособленные подразделения, при распределении общей суммы авансовых платежей и налога на прибыль между бюджетами субъектов Российской Федерации и местными бюджетами по месту нахождения обособленных подразделений.

Следует учесть, что законами субъектов Российской Федерации может быть уменьшен размер предусмотренной ставки в размере 14,5 процента для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом размер указанной ставки не может уменьшаться более чем на 4 пункта, то есть ставка налога в части, зачисляемой в бюджет субъекта Российской Федерации, не может быть ниже 10,5% (в части, зачисляемой в бюджет г. Москвы или г. Санкт-Петербурга, не может быть меньше 12,5%) (с 01.01.2003 следует учитывать изменения, внесенные Федеральным законом № 110-ФЗ от 24.07.2002 в распределение ставок между бюджетами различных уровней).

При этом необходимо иметь в виду, что под отдельными категориями налогоплательщиков следует понимать совокупность налогоплательщиков, расположенных на территории субъекта Российской Федерации, для которых характерны общие признаки. К таковым, в частности, могут быть отнесены признаки отраслевой общности, однородности деятельности (в том числе имеющей социальную направленность). Если к данному виду деятельности или отрасли относится только одно предприятие, то на него также распространяются положения последнего абзаца пункта 1 статьи 284 НК РФ.

Декларация по налогу на прибыль бюджетных организаций представляется централизованными бухгалтериями по месту нахождения каждого бюджетного учреждения, обслуживаемого указанной бухгалтерией, в установленном НК РФ порядке.

8.2. Уплата налога налогоплательщиками, имеющими обособленные подразделения

Статьей 288 НК РФ определены особенности исчисления и уплаты налога на прибыль налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения.

Если налогоплательщик имеет обособленное подразделение за пределами Российской Федерации, налог подлежит уплате в бюджет с учетом особенностей, установленных статьей 311 НК РФ.

Уплата авансовых платежей и сумм налога в бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты муниципальных образований производится налогоплательщиками (российскими организациями) по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения. Доля прибыли, приходящаяся на обособленное подразделение, определяется по формуле:

налоговая база \times (уд. вес СЧР + уд. вес ОСОС) \times 1/2,
где:

налоговая база – налоговая база в целом по организации;

уд. вес СЧР – удельный вес среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) обособленного подразделения за последний месяц отчетного (налогового) периода в среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) по организации в целом;

уд. вес ОСОС – удельный вес остаточной стоимости основных средств обособленного подразделения, числящихся в составе амортизируемого имущества на конец (последний день) отчетного (налогового) периода в остаточной стоимости основных средств, числящихся в составе амортизируемого имущества в целом по организации.

По основным средствам, числящимся в составе амортизируемого имущества, по которым амортизация для целей налогообложения не начисляется, остаточной стоимостью признается их первоначальная (восстановительная) стоимость.

Среднесписочная численность работников исчисляется в порядке, установленном Инструкцией по заполнению организациями сведений о численности работников и использовании рабочего времени в формах федерального государственного статистического наблюдения, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 07.12.1998 № 121.

При этом налогоплательщик имеет право самостоятельно выбирать показатель, который он будет использовать при распределении прибыли по обособленным подразделениям (среднесписочная численность работников или расходы на оплату труда).

Суммы авансовых платежей, а также суммы налога, подлежащие зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, исчисляются по ставкам налога, действующим на территориях, где расположены организация и ее обособленные подразделения.

Если в каком-либо субъекте Российской Федерации установлена пониженная ставка налога на прибыль, то такая ставка применяется только к до-

ле прибыли, приходящейся на организацию и ее обособленные подразделения, расположенные на территории данного субъекта Российской Федерации. Если на территории субъекта Российской Федерации, где установлена пониженная ставка налога на прибыль, расположены только обособленные подразделения организации, то такая ставка применяется к доле прибыли организации, приходящейся на эти обособленные подразделения.

Правильность распределения налоговой базы и исчисления налога на прибыль по обособленным подразделениям проверяется налоговым органом по месту нахождения налогоплательщика.

При определении удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества по бюджетным учреждениям и некоммерческим организациям при реализации положений статьи 288 НК РФ учитываются амортизируемые основные средства, по которым в соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 2 статьи 256 НК РФ амортизация не начисляется, и амортизируемые основные средства, по которым в целях налогообложения амортизация начисляется.

По амортизируемым основным средствам, приобретенным за счет средств, полученных от коммерческой деятельности и используемым для этой деятельности, по которым амортизация начисляется, в целях налогообложения остаточная стоимость определяется бюджетными учреждениями и некоммерческими организациями в виде разницы между первоначальной стоимостью указанных основных средств и суммой амортизационных отчислений, начисленных и принятых ранее при определении налоговой базы.

По амортизируемым основным средствам, используемым для ведения уставной деятельности, по которым бюджетными учреждениями и некоммерческими организациями амортизация не начисляется, остаточной стоимостью признается их первоначальная стоимость за минусом суммы начисленного износа.

9. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Согласно статье 313 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета, если статьями главы 25 НК РФ предусмотрен порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от порядка группировки и отражения в бухгалтерском учете, установленного правилами бухгалтерского учета. При этом, если порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, предусмотренный статьями главы 25 НК РФ, соответствует порядку группировки и отражения в бухгалтерском учете, установленному правилами бухгалтерского учета, данные налогового учета могут быть получены из регистров бухгалтерского учета.

Система налогового учета — это особый порядок учета доходов и расходов, момента их признания — подразумевающая особый механизм учета доходов и расходов для исчисления налоговой базы отчетного (налогового) периода, особый порядок формирования отложенных расходов (то есть расходы формируют стоимость соответствующего объекта учета, который влияет на налоговую базу последующих отчетных (налоговых) периодов по специальным расчетам (алгоритмам), предусмотренным главой 25 НК РФ). Подробно указанный порядок распределения, группировки, классификации расходов описан в разделе 6 настоящих Методических рекомендаций. Система налогового учета должна обеспечить порядок первичной регистрации фактов хозяйственной деятельности, систематизации указанных фактов (учет доходов и расходов) и формирование показателей налоговой Декларации.

Систему налогового учета налогоплательщик организует самостоятельно. При этом система должна обеспечить возможность осуществления контроля за правильностью формирования тех или иных показателей, которые будут учтены при расчете налоговой базы, как при осуществлении внутреннего контроля, так и со стороны проверяющих органов. То есть должна быть обеспечена «прозрачность» формирования показателей Декларации начиная с первичного документа. При этом организацией должен быть обеспечен набор регистров, в которых аккумулируются возникающие у организации доходы и расходы, определен порядок формирования объектов учета. Под объектом учета в целях применения главы 25 НК РФ понимается формирование показателей, которые отражают данные о доходах, учитываемых в отчетном периоде, а также затратах, учитываемых в составе признанных расходов отчетного периода, через алгоритм расходов будущих периодов, формирование стоимости амортизируемого имущества и т. п.

В частности, к подобным расходам относятся расходы на освоение природных ресурсов, на научные исследования и опытно-конструкторские разработки. Подобные расходы, осуществленные в отчетном периоде, учитываются при расчете налоговой базы в последующие отчетные (налоговые) периоды.

С учетом требований соответствующих статей главы 25 НК РФ необходимо расходы, подразделяемые на материальные расходы, на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы, учесть по соответствующим направлениям учета (объектам учета) для того, чтобы сформировать стоимость этого объекта и учитывать сформированные в подобном порядке расходы при исчислении налоговой базы отчетного периода.

Аналитический учет данных должен быть организован налогоплательщиком так, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы.

При этом для целей налогообложения принимаются экономически оправданные затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет). Исходя из принципа непрерывности отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения, регистры налогового учета формируются по всем операциям, тем или иным образом учитываемым для целей налогообложения. Если порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения соответствует порядку группировки и отражения в бухгалтерском учете, то регистры бухгалтерского учета могут быть заявлены налогоплательщиком как регистры налогового учета и, следовательно, объекты, учтенные в подобных регистрах, будут учтены для исчисления налоговой базы в размерах и порядке, предусмотренном как в бухгалтерском учете, так и в законодательстве о налогах и сборах.

Налогоплательщик анализирует хозяйственные операции, возникающие при осуществлении им деятельности, и самостоятельно определяет, по каким объектам учета он должен разработать и утвердить формы регистров налогового учета, в которых должна быть обеспечена совокупность всех данных, необходимых для правильного определения показателей Декларации, исходя из требований главы 25 НК РФ по вопросу учета соответствующих доходов и расходов.

Согласно статье 313 НК РФ подтверждением данных налогового учета являются:

- 1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- 2) аналитические регистры налогового учета;
- 3) расчет налоговой базы.

Порядок составления расчета налоговой базы подразумевает механизм расчета налоговой базы отчетного (налогового) периода, который реализован в Декларации.

Согласно статье 9 Закона № 129-ФЗ все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Таким образом, первичные документы служат основанием для ведения как бухгалтерского, так и налогового учета.

Перечень аналитических регистров налогового учета, размещенный на сайте МНС России, определяет перечень регистров, которые нужно создать налогоплательщику для формирования в них показателей, необходимых для расчета налоговой базы в текущем и последующих отчетных (налоговых) периодах. При этом подобные регистры могут быть сформированы как в рамках ведения бухгалтерского учета (с учетом требований, изложенных в настоящем разделе), так и в самостоятельной системе регистрации фактов хозяйственной деятельности, которая группирует доходы и расходы, возникающие у налогоплательщика только с точки зрения требований главы 25 НК РФ.

СОДЕРЖАНИЕ:

Тема 1. Источники налогового права (лекция)	4
Тема 2. Система налогов и сборов РФ (лекция)	10
Тема 3. Налог на добавленную стоимость (1-е занятие, лекция).	14
Тема 3. Налог на добавленную стоимость (2-ое занятие, лекция).	21
Тема 3 Налог на добавленную стоимость (практическое занятие)	27
Тема 4. Налог на прибыль организаций (1-е занятие, лекция).	30
Тема 4. Налог на прибыль организаций (2-е занятие, лекция).	38
Тема 4. Налог на прибыль организаций (3-е занятие, лекция).	47
Тема 4. Налог на прибыль организаций (практическое занятие)	51
Тема 5. Налог на доходы физических лиц (лекция)	53
Тема 6. Единый социальный налог (лекция)	61
Единый социальный налог (практическое занятие).	65
Тема 7. Налог на имущество организаций. Налог на рекламу (лекция) . .	67
Налог на рекламу (практическое занятие).	72
Тема 8. Защита налогоплательщика в суде (лекция).	74
Тема 8. Защита налогоплательщика в суде (практическое занятие)	81
Список рекомендуемой литературы	83
Приложения.	87
Налоговый практикум.	87
О необложении налогом на доходы физических лиц сумм, перечисленных российским предприятием иностранной фирме за услуги по организации служебной командировки работникам.	87
О порядке определения материальной выгоды от экономики на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными на новое строительство (приобретение) недвижимости до 1 января 2001 г.	88
Выходное пособие не подлежит обложению налогом на доходы физических лиц	89
Выплаченные физическим лицам в соответствии со ст. 236 ТК РФ проценты не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц	89
Налогоплательщики-родители вправе воспользоваться социальным налоговым вычетом только в том случае, если самостоятельно оплачивают обучение детей	90

О порядке определения налогооблагаемой базы в целях исчисления налога на доходы физических лиц при совершении сделок купли-продажи ценных бумаг91
Стоимость бесплатного питания экипажей морских судов не подлежит обложению налогом на доходы физических лиц92
Компенсационные выплаты не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц92
Разъяснения по отдельным вопросам, связанным с применением налогового кодекса РФ93
Методические рекомендации по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй налогового кодекса РФ98

ФОНД ЗАЩИТЫ ГЛАСНОСТИ

НАШЕ КРЕДО

Развитие идей гласности прав человека создает большую общественную потребность в правовом регулировании отношений людей в сфере получения и распространения информации. Другими словами, противоречивая общественно-политическая и экономическая ситуация, сложившаяся в России к началу XXI века, вызвала острую потребность в получении российскими СМИ и их юридическими службами, адвокатами, а также судами всех уровней и дознавателями правоохранительных органов, политиками и правозащитниками, преподавателями и студентами тематически ориентированной и высокопрофессиональной информационно-консультативной и аналитической помощи. Такую помощь им эффективно предоставляет Фонд защиты гласности.

Основная цель Фонда – содействие сохранению и развитию правового пространства, в котором работают отечественные печатные и электронные СМИ, а через них – содействие демократизации информационной среды, науки, политики, образования в современной России. Сотрудники Фонда защиты гласности поставили себя, свой опыт и знания служению правде, общественной пользе и закону во имя полноценного развития в России гражданского общества.

Многочисленные программы ФЗГ содействуют тому, чтобы в интересах страны и каждого гражданина Российской Федерации сделать более защищенной и чистой деятельность российских электронных и печатных СМИ, сотрудников их редакций.

Мы активно участвуем в постоянной, ежедневной работе по формированию в профессиональном журналистском сообществе понимания значения либеральных ценностей, по воспитанию новых, здоровых журналистских кадров, которым небезразличен общественный престиж избранной ими профессии как одного из базовых элементов демократического государства.

ПРИОРИТЕТНЫЕ ПРОГРАММЫ

- мониторинг нарушений прав журналистов и СМИ на территории Российской Федерации;
- юридическая помощь журналистам и представителям СМИ в конфликтных ситуациях, консультации по вопросам их профессиональной деятельности;
- информационно-аналитическая деятельность: еженедельный электронный дайджест, новостная интернет-лента, информационные рассылки о конфликтах СМИ, ежеквартальный печатный аналитический бюллетень «Взгляд»;
- практическая помощь семьям погибших журналистов и сотрудникам СМИ, попавшим в критическую ситуацию;
- научные исследования по широкому спектру правовых и этических проблем журналистики;

- экспертиза законов о СМИ и внесение предложений по совершенствованию действующего законодательства России;
- издательская программа: выпуск юридической, научной, правозащитной и справочной литературы по проблемам СМИ (издания Фонда распространяются в основном бесплатно);
- образовательная программа, представленная постоянно обновляющимися по содержанию и адресам юридическими семинарами для журналистов и юристов России, а также тематическими конференциями;
- правозащитная деятельность, включающая любые законные меры по освобождению из тюрем и следственных изоляторов журналистов, попавших туда по ложным обвинениям, по освобождению журналистов-заложников, проведение кампаний по защите коллег, подвергающихся гонениям и ограничениям в их профессиональной деятельности.

ДАТА СОЗДАНИЯ ФОНДА

Фонд был образован решением Пленума Конфедерации Союзов кинематографистов СССР, среди его первых учредителей – Егор Яковлев, Игорь Голембиовский, Владимир Молчанов, Элем Климов, Марк Розовский, Алексей Герман. День рождения ФЗГ – 6 июня 1991 г., когда зарегистрированный Фонд дал первую пресс-конференцию. Свидетельство № 084.685 о регистрации некоммерческой организации «Фонд защиты гласности» выдано Московской регистрационной палатой 27 сентября 1999 г.

ВЕБ-САЙТ ФОНДА

В сети Интернет работает подробный сайт Фонда защиты гласности www.gdf.ru. Основные его разделы: «Лента плохих новостей», «Дайджест», «Книги» (электронные версии изданий ФЗГ), «Статьи», «Право», «Образование», «Наши партнеры», «Регионы», «Проекты», «Архив», «О Фонде», «Аналитика», «Контакты».

ПАРТНЕРЫ ФОНДА

Партнеры ФЗГ – общественные, правозащитные и журналистские организации, без взаимодействия с которыми результаты нашей работы были бы гораздо более скромными.

В России – Союз журналистов России, Международная конфедерация журналистских союзов, АНО «Интерьюс», Центр «Право и СМИ», Русский ПЕН-центр, Информационный центр правозащитного движения, Демократическое совещание, Московская Хельсинкская группа, общество «Мемориал», Институт гуманитарных исследований, ПО «Гражданский контроль» (Санкт-Петербург), Центрально-Черноземный центр защиты прав прессы (Воронеж), факультет журналистики Московского государственного университета, Гильдия лингвистов-экспертов по документационным и информационным спорам, редакция журнала «Индекс – Досье на цензуру» и десятки других организаций.

За рубежом – IFEX (Международная организация по распространению информации о нарушении прав журналистов в мире), Reporters sans

frontieres (Репортеры без границ, Франция), WPFC (Всемирный комитет за свободу прессы), Amnesty International (Международная амнистия), Польский Хельсинкский центр по правам человека, Белорусская ассоциация журналистов и др.

Неоценима поддержка грантодателей ФЗГ, это – РОО «Открытая Россия», NED (Национальный фонд в поддержку демократии, США), фонд Форда (США), фонд Дж. и К. Макартуров (США), фонд «Евразия», посольство Нидерландов в РФ и др.

БЛАГОПОЛУЧАТЕЛИ ФОНДА

Это – главные редакторы СМИ, журналисты, юристы СМИ, студенты журналистских и юридических факультетов ВУЗов в регионах, заинтересованных в деятельности ФЗГ, депутаты законодательных собраний регионального и федерального уровней.

УСЛУГИ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫЕ ФОНДОМ

Это – издание книг, проведение учебных семинаров, предоставление экспертов и преподавателей другим организациям; юридические консультации, составление юридических документов, представление интересов благополучателей в суде; предоставление систематизированной информации по интересующим благополучателя темам; создание «переговорных площадок»; предоставление информационно-справочных услуг о СМИ и НКО; организация и проведение пресс-конференций, круглых столов, юридический «аудит» документации СМИ (устав, учредительный договор, авторские и типографские договоры); составление программ политических партий и общественных объединений в области медийного пространства и доступа к информации; экспертиза законодательства для депутатов различных уровней, политических партий и фракций на федеральном и региональном уровнях; независимая комплексная экспертиза деятельности СМИ на федеральном и региональном уровнях; выявление толерантности участия СМИ в избирательном процессе, hate speech; проведение публичных кампаний в сфере общественных интересов, advocacy, предоставление систематизированной и аналитической информации для иностранных журналистов.

АДРЕС, ТЕЛЕФОН, ФАКС

Адрес для переписки: 119021, Москва, а/я 536.

Фактический адрес: Москва, Зубовский бульв., д.4, к.432
(здание РИА «Новости», подъезд Союза журналистов).

Телефоны:

201-44-20 (приемная президента и служба информации);

201-49-47 (служба мониторинга);

201-32-42 (корреспондентская сеть и издательские программы);

201-49-74 (юридическая служба);

201-50-23 (исполнительный директор и бухгалтерия).

Факс: **(095) 201-49-47**.

E-mail: **fond@gdf.ru**

ФОНД ЗАЩИТЫ ГЛАСНОСТИ

Президент — А.К. Симонов

Адрес для контактов: Москва, Зубовский бульв., 4, к. 432.

Адрес для писем: 119021, Москва, а/я 536.

Факс: (095) 201-49-47.

Телефоны: (095) 201-44-20 (приемная президента ФЗГ
и исполнительного директора);

(095) 201-32-42 (службы мониторинга);

(095) 201-49-74 (юридическая служба).

E-mail: fond@gdf.ru Интернет: www.gdf.ru

Банковские реквизиты:

ИНН 7704146560

Рублевый счет: р/с 40703810900000000030 в АКБ «МАСС-МЕДИА БАНК»

корр.счет 30101810200000000739 БИК 044583739

Валютный счет: р/с 407038409000009000030 в АКБ «МАСС-МЕДИА БАНК»

корр.счет 30101810200000000739 для USD

Фонд будет признателен вам за любую финансовую помощь

Учебно-методическое издание

Налогообложение деятельности СМИ

**Методические материалы
к междисциплинарному спецкурсу**

Под редакцией А.К. Симонова

Автор-составитель А.И. Рябов

Издательские программы ФЗГ – migor@gdf.ru

Компьютерная верстка – И. Кутинов

Макет обложки – В. Драпкин

Корректоры – В. Руф, А. Федорова

Подготовка к печати и печать –

Рекламно-издательский комплекс «Галерея»

107078, Москва, Садовая-Спасская, 20

Подписано в печать 15.07.2004. Формат 60х90\16. Бумага офсетная

Гарнитура Ньютон. Печать офсетная. Усл. печ. л. 9

Тираж 1000 экз. Заказ № 578

БЕСПЛАТНО