

**Т.Н. Оканова**

# **Налогообложение коммерческой деятельности**

*Рекомендовано Научно-исследовательским институтом образования и науки в качестве учебно-практического пособия для студентов вузов, обучающихся по направлению 100700.62 «Торговое дело» и по специальностям 080301 «Коммерция (торговое дело)» и 080111 «Маркетинг»; по научной специальности 08.01.07 «Налоги и налогообложение»*

*Рекомендовано Учебно-методическим центром «Профессиональный учебник» в качестве учебно-практического пособия для студентов вузов, обучающихся по направлению 100700.62 «Торговое дело» и по специальностям 080301 «Коммерция (торговое дело)» и 080111 «Маркетинг»; по научной специальности 08.01.07 «Налоги и налогообложение»*

Соответствует Федеральным государственным

## **НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:**

1. Дипломы, курсовые, рефераты...
2. Диссертации и научные работы.

Тематика любая: НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, экономика, техника, право, менеджмент, финансы, биология...

## **УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ:**

полные тексты в электронной библиотеке  
[www.учебники.информ2000.рф](http://www.учебники.информ2000.рф).

**UNITY**

Москва • 2013

УДК 336.226.12(470+571)(075.8)

ББК 65.261.411.1(2Рос)я73-1

О-49

**Рецензенты:**

заслуженный деятель науки РФ,  
доктор экономических наук, профессор *Г.Б. Поляк*  
Заслуженный экономист России,  
доктор экономических наук, профессор *А.Е. Суглобов*

Главный редактор издательства *Н.Д. Эриашвили*,  
кандидат юридических наук, доктор экономических наук, профессор,  
лауреат премии Правительства РФ в области науки и техники

**Оканова, Татьяна Николаевна.**

**О-49** Налогообложение коммерческой деятельности: учебно-практ. пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению «Торговое дело» и по специальностям «Коммерция (торговое дело)» и «Маркетинг» / Т.Н. Оканова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. — 287 с.

ISBN 978-5-238-02376-2

Агентство СІР РГБ

В учебно-практическом пособии рассмотрены косвенные налоги и налог на прибыль организаций с позиций Налогового кодекса Российской Федерации. Учены все поправки, внесенные в налоговое законодательство России. Дана подробная характеристика общих положений налога на добавленную стоимость, акциза и налога на прибыль. По каждому из налогов представлен обширный материал, в котором анализируются ситуации из практики коммерческой деятельности и особенности налогообложения видов доходов, расходов и категорий налогоплательщиков.

Для студентов экономических вузов и факультетов, преподавателей, специалистов налоговой и финансовой систем, предпринимателей.

**ББК 65.261.411.1(2Рос)я73-1**

ISBN 978-5-238-02376-2

© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2013

Принадлежит исключительное право на использование и распространение издания (ФЗ № 94-ФЗ от 21 июля 2005 г.). Воспроизведение всей книги или любой ее части любыми средствами или в какой-либо форме, в том числе в интернет-сети, запрещается без письменного разрешения издательства.

© Оформление «ЮНИТИ-ДАНА», 2013

## Введение

---

Процесс изучения изложенного материала направлен на формирование компетенций:

- способности к обобщению, анализу, восприятию информации, постановке цели и выбору путей ее достижения;
- готовности применять экономические законы и теории, определять экономические показатели;
- способности к организации налогового менеджмента, применяемого в бюджетно-налоговой сфере для расчета налогов в различных сегментах рыночной экономики;
- способности к работе в налоговых органах по организации администрирования бюджетных доходов, источников финансирования дефицита бюджетной системы;
- профессиональности подготовки к контролю за правильностью и полнотой исчисления налоговых выплат; к работе по финансовому контролю, осуществляемому подразделениями внутреннего финансового аудита хозяйствующих субъектов.

Изучив пособие, студенты будут:

### ***знать***

- основные теоретические положения о налогах и сборах, направления современной налоговой политики российского государства в области налогообложения юридических лиц;
- принципы и концепции налогообложения организаций на федеральном уровне;
- основные федеральные налоги и элементы этих налогов;
- основные виды налоговой ответственности за налоговые правонарушения;

### ***уметь***

- рассчитывать платежи по федеральным налогам и сборам, уплачиваемым организациями;
- рассчитать налоговую нагрузку организаций, формируемую федеральными налогами и сборами;
- самостоятельно производить налоговые расчеты и составлять налоговые декларации;
- анализировать конкретные ситуации в области налогообложения юридических лиц и правильно применять на практике полученные знания;

***владеть методикой***

- расчетов по исчислению налоговых обязательств и сборов юридических лиц перед бюджетом всех уровней;
- расчета сумм налоговых платежей и заполнения налоговых деклараций;
- работы с законодательными актами и нормативно-справочными материалами.

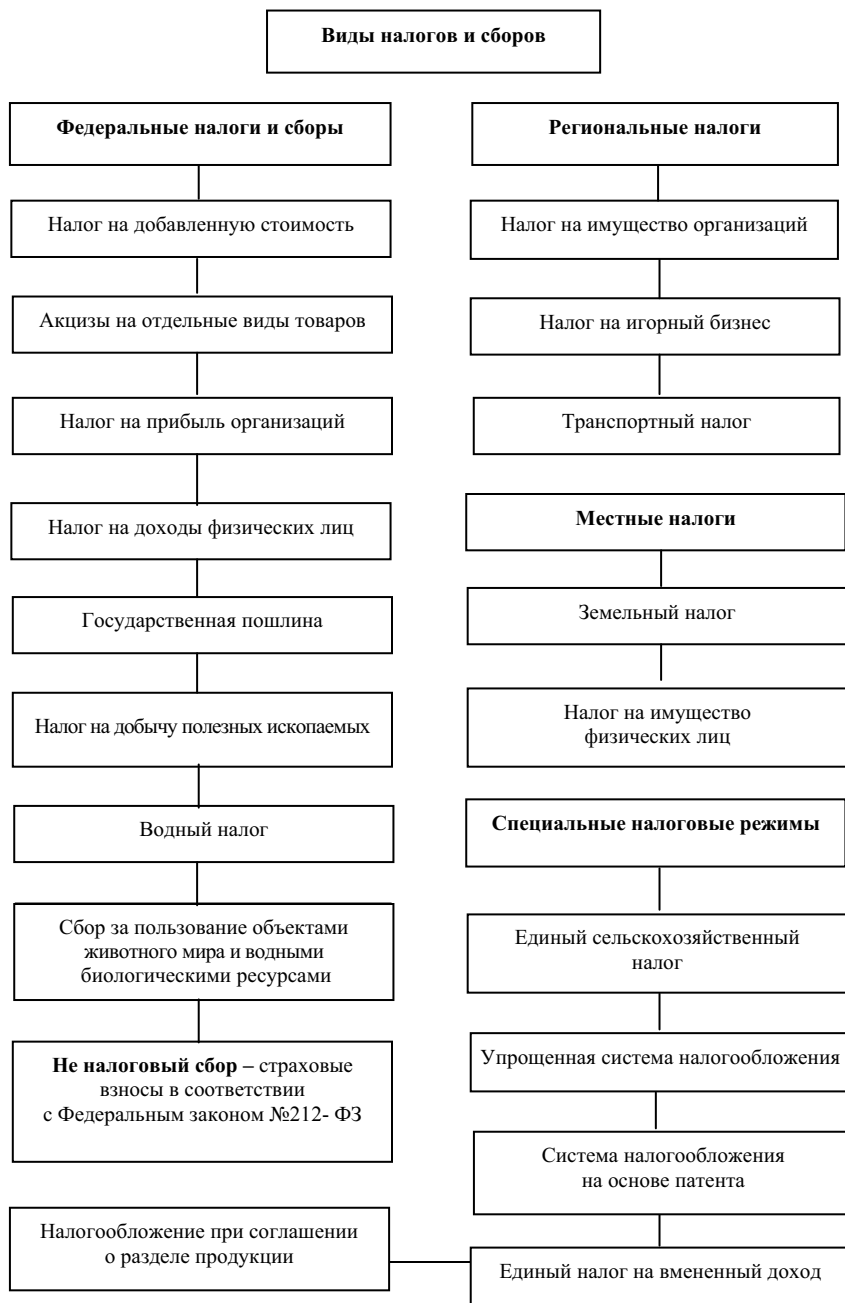
После изучения учебно-практического пособия обучающиеся смогут адаптироваться к современной экономической ситуации, а каждый работник практической сферы деятельности найдет ответ на возникшие вопросы и неоднозначные трактовки налогового законодательства Российской Федерации. К сожалению, Налоговый кодекс РФ составлен таким образом, что без рекомендательных писем Минфина РФ или решений ВАС РФ по той или иной ситуации разобраться достаточно проблематично. Автором освещены проблематичные вопросы в части налогообложения доходов и расходов налогоплательщиков.

***Характеристика Российской системы налогообложения***

---

Неотъемлемой частью любого государства в любые времена является налоговая система, основная цель существования которой заключается в обеспечении текущих потребностей государства. Однако государство может реально использовать налоги через фискальную и стимулирующую функции только в том случае, когда в обществе создана атмосфера уважения к налогу, основанная на понимании существования налоговой системы и правил взимания налогов.

Начало создания современной налоговой системы Российской Федерации было положено в декабре 1991 г., с принятием пакета законопроектов о налоговой системе, устанавливающего перечень налогов, сборов, пошлин и других платежей, и определяющего права и обязанности плательщиков налогов и налоговых органов. Налоговым законодательством применена классификация налогов по принципу административного устройства: федеральные налоги и сборы, налоги и сборы субъектов Российской Федерации (региональные налоги и сборы) и местные налоги и сборы. В период с 1992 г. по настоящее время состав налогов и сборов претерпевает постоянные изменения, и на практике используется «промежуточный» вариант перечня федеральных, региональных и местных налогов, который включает в себя элементы ранее действовавших принципов и новых положений, устанавливаемых Налоговым кодексом России. Это является отражением новых тенденций экономического развития и реформ государственного управления. На рисунке представлена структура налоговой системы по видам налогов и сборов. Налоги и сборы установлены Налоговым кодексом России (НК РФ) и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации (ст. 12 НК РФ).



***Структура налоговой системы по видам налогов и сборов***

Региональные налоги устанавливаются Налоговым кодексом РФ и законами субъектов Российской Федерации. При установлении региональных налогов законодательными органами субъектов Российской Федерации определяются налоговые ставки в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы и иные самостоятельные решения в соответствии с установленными общими принципами налогообложения.

Местные налоги также устанавливаются Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. Представительные органы местного самоуправления в пределах своих полномочий имеют право устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера необлагаемой суммы для отдельных категорий налогоплательщиков. Таким образом, один и тот же вид налога может иметь разные ставки, категории налогоплательщиков и порядок уплаты в зависимости от места его взимания. Порядок исчисления налогов и сборов Налоговым кодексом РФ установлен с учетом особенностей ведения предпринимательской деятельности по отдельным секторам экономики.

Неотъемлемой частью налоговой системы России являются налоги, установленные специальными налоговыми режимами. Это особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, который применяется в случаях, установленных Налоговым кодексом РФ.

## Налог на добавленную стоимость

### Глава 1

#### Экономическая сущность налога. Элементы налогообложения

##### 1.1. Экономическая сущность налога

Система налога на добавленную стоимость (НДС) была разработана и впервые применена во Франции в 1954 г. Начиная с 1960-х годов эта система получила широкое распространение в западноевропейских странах. Налог на добавленную стоимость — это разновидность косвенного налога на товары и услуги. НДС является формой изъятия части добавленной стоимости, создаваемой на всех этапах производства и реализации товара до перехода его к конечному потребителю. Многолетний опыт использования НДС в зарубежных странах показал, что это один из наиболее эффективных фискальных инструментов государства. В настоящее время в мировой практике наблюдается усиление роли косвенного налогообложения. В апреле 1967 г. ЕЭС объявил НДС основным косвенным налогом стран — членов ЕЭС. Налог на добавленную стоимость взимается также в 35 странах Азии, Африки и Латинской Америки. В России НДС был введен со 2 января 1992 г. законом от 6 декабря 1991 г. «О налоге на добавленную стоимость». Первоначально в погоне за ростом доходов бюджета ставки НДС были установлены на чрезвычайно высоком уровне. В момент введения максимальная ставка была утверждена в размере 28%. В последующие годы эта ставка была снижена до 20%, и с 2004 г. основная ставка установлена в размере 18%. Наравне с основной ставкой были предусмотрены и применяются по настоящее время льготные ставки в размере 10 и 0%. Порядок исчисления и уплаты налога в бюджет регулируется положениями главы 21 НК РФ.

## 1.2. Плательщики. Порядок получения права на освобождение от обязанностей плательщика

*Плательщиками НДС* являются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, перемещающие товары через таможенную границу Таможенного союза<sup>1</sup>.

Получение права на *освобождение от обязанностей плательщика* НДС предусмотрено ст.145 НК РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели, не являющиеся налогоплательщиками акцизов, могут быть освобождены от уплаты налога, если сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца в сумме не превысила 2 млн рублей. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие Специальные налоговые режимы также не являются плательщиками налога. Освобождение не применяется в отношении обязанностей, возникших в связи с ввозом товаров на таможенную территорию РФ. Освобождение предоставляется на 12 последовательных месяцев, за исключением случая, когда право на освобождение утрачивает силу. После истечения указанного срока организации и индивидуальные предприниматели, желающие продлить освобождение от уплаты налога, должны представить в налоговые органы письменное заявление и документы, подтверждающие правомерность обращения.

## 1.3. Определение места реализации товаров (работ, услуг)

Важное значение для правильного исчисления налога имеет четкое определение места реализации товаров (работ, услуг). Для выяснения необходимости уплаты НДС требуется установить, является ли местом реализации товаров (работ, услуг) территория Российской Федерации. Если местом реализации товаров признается иностранное государство, то в России объекта обложения НДС нет.

Согласно действующему законодательству местом реализации признается территория Российской Федерации, если:

- товар находится на Российской территории и не отгружается и не транспортируется;

---

<sup>1</sup> Лица, которые перемещают товар через границу (ввозят его), платят налог, только если такая обязанность установлена для них таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле. Указанные лица исчисляют и уплачивают НДС в порядке, который предусмотрен не только налоговым законодательством, но и Таможенным кодексом ТС, а также Федеральным законом от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации»



- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на российской территории;
- монтаж, установка или сборка товара осуществляются на российской территории.

Принципы определения понятия «место реализации работ (услуг)» для целей налогообложения представлены на рис. 1.1.



*Рис. 1.1. Принципы определения понятия «место реализации работ, услуг» при исчислении НДС*

#### 1.4. Базовые понятия, применяемые в НК РФ

При определении объекта обложения НДС важное значение имеет определение понятий «реализация», «имущество», «товар», «работа», «услуга».

*Реализацией* товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом дру-

гому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу — на безвозмездной основе.

Под *имуществом* понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ.

*Товаром* признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом РФ.

*Работой* признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

*Услугой* для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. К услугам также относятся передача и предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских и иных прав.

## 1.5. Объект налогообложения. Операции, не признаваемые объектом налогообложения

Обязанность исчислить и уплатить налог в бюджет возникает только тогда, когда есть объект налогообложения. Если объекта нет, то нет и оснований для его уплаты.

Перечень операций, *являющихся объектами налогообложения* по НДС, приведен в п.1 ст. 146 НК РФ. К таким операциям относятся:

- реализация товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации;
- о предоставлении отступного или новации<sup>1</sup>;
- реализация предметов залога;
- передача имущественных прав;
- передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организации;

---

<sup>1</sup> В соответствии со ст. 409 и 414 ГК РФ обязательство сторон может быть прекращено предоставлением взамен исполнения отступного (уплатой денежных средств, передачей имущества и т.п.) или новацией, т.е. заменой по соглашению сторон первоначального обязательства, существовавшего между должником и кредитором другим обязательством с иным предметом или способом исполнения. Новация является двусторонней сделкой.

- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе другим организациям, физическим лицам, в том числе своим работникам;
- обмен товаров на другие товары (товарообменные операции);
- передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашениям реализации предприятия в целом как имущественного комплекса.

### 1.5.1. Операции, не признаваемые объектом налогообложения

Налоговым законодательством предусмотрены определенные условия, при соблюдении которых операции по реализации товаров, работ, услуг не признаются объектами налогообложения.

Для правильного определения налогового обязательства необходимо учитывать, что п.2 ст. 146 НК РФ предусмотрены операции, *не признаваемые* объектами налогообложения, а именно:

- операции, указанные в п.3 ст. 39 НК РФ;
- 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<sup>1</sup>;
- операции по реализации земельных участков и долей в них;
- передача имущественных прав организации ее правопреемнику;
- передача имущества, имущественных прав и денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;
- передача имущества в целях инвестиции- вклады в уставный капитал хозяйственных обществ и товариществ, паевые взносы в паевые фонды, вклады по договору простого товарищества и др.

---

<sup>1</sup> По решению указанных органов, специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению.

## 1.6. Льготы, предусмотренные налоговым законодательством при исчислении налога

К категории льгот отнесены операции, не подлежащие налогообложению, но при соблюдении особых условий. Их перечень является закрытым и установлен ст. 149 НК РФ:

- операции, связанные с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматизма);
- реализация медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ;
- реализация похоронных принадлежностей;
- реализация почтовых марок (за исключением коллекционных), маркированных открыток, конвертов;
- реализация долей в уставном капитале организаций, ценных бумаг и инструментов срочных сделок;
- реализация товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;
- реализация жилых домов, жилых помещений и долей в них;
- реализация земельных участков и долей в них;
- предоставление в аренду помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации;
- представление услуг по перевозке пассажиров городским транспортом общего пользования (за исключением такси);
- реализация товаров в рекламных целях стоимостью не свыше 100 руб.;
- проведение иных операций в соответствии с налоговым законодательством и др.

Налогоплательщик имеет право не применять льготу только по операциям, установленным в п. 3 ст. 149 НК РФ и только в срок не менее одного года, предоставив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации и при наличии существующих лицензий в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Действующим законодательством также установлен перечень товаров, ввозимых на территорию России и не подлежащих налогообложению:

- товары (а также сырье и комплектующие изделия для их производства), ввозимые в качестве безвозмездной помощи, за исключением подакцизных товаров, согласно постановлению Правительства РФ;

- материалы для изготовления медицинских препаратов согласно перечню Правительства РФ;
- художественные ценности, передаваемые в качестве дара;
- все виды печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведения кинематографии;
- продукция, произведенная в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках иностранных государств на основании международного договора;
- технологическое оборудование и комплектующие к нему, ввозимые в качестве вклада в уставный капитал;
- товары, предназначенные для официального пользования иностранными дипломатическими лицами и приравненными к ним представительствами.

Налогоплательщики, осуществляющие льготные операции не обязаны уведомлять налоговые органы о применении той или иной льготы или испрашивать подтверждение на право воспользоваться льготами.

При осуществлении операций, подлежащих налогообложению, и операций, не подлежащих налогообложению, налогоплательщики обязаны вести отдельный учет таких операций. Организации вправе использовать любую самостоятельно разработанную методику ведения раздельного учета, так как налоговым законодательством определенная методика не предусмотрена. Порядок ведения раздельного учета необходимо прописать в налоговой политике.

## 1.7. Налоговая база. Порядок определения

По общему правилу налоговая база по НДС — это стоимостная характеристика объекта налогообложения. Поэтому налог в большинстве случаев исчисляется исходя из стоимости товаров (работ, услуг) при их реализации или передаче в зависимости от применения тех или иных цен в действующей системе ценообразования с учетом условий, предусмотренных разделом 5.1 и ст. 105.1—105.25 НК РФ. Аналогично определяется налоговая база по товарообменным (бартерным) операциям, реализации на безвозмездной основе.

Налоговая база определяется и рассчитывается налогоплательщиками самостоятельно. Выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав, определяется исходя из всех доходов, связанных с расчетами по их оплате в денежной или натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. В налоговую базу не входит стоимость возвратной тары, однако в нее включаются расходы на упаковку и транспортировку, осуществляемые самим покупателем.

## Общие правила определения налоговой базы

**Правило 1.** В случае установления единой ставки НДС по операциям, признаваемым объектом налогообложения, налоговая база за налоговый период суммируется и будет общей (пп. 4 п. 1 ст. 153 НК РФ).

### Пример

В течение I квартала организация, осуществляющая оптовую торговлю, реализовала 500 тонн сахарного песка по цене 20 тыс. руб. за 1 т (без учета НДС). Сахарный песок был реализован 20 покупателям по 25 т каждому согласно договорам поставки. Кроме того, организация поставила 30 т гречневой крупы по цене 4 тыс. руб. за 1 т (без учета НДС) 10 покупателям.

Сахарный песок и крупа облагаются НДС по одной ставке 10% (п. 2 ст. 164 НК РФ). Следовательно, налоговая база по всем осуществленным в I квартале операциям определяется организацией суммарно.

Итак, по итогам I квартала при исчислении суммы НДС налоговая база равна:

$$\text{НБ} = (\text{НБ}_{\text{M1}} + \text{НБ}_{\text{M2}} + \dots + \text{НБ}_{\text{M20}}) + (\text{НБ}_{\text{K1}} + \text{НБ}_{\text{K2}} + \dots + \text{НБ}_{\text{K10}}),$$

где НБ — общая сумма налоговой базы;

НБ<sub>М</sub> — налоговая база по реализации сахарного песка;

НБ<sub>К</sub> — налоговая база по реализации крупы.

Общая сумма НДС по итогам I квартала исчисляется следующим образом:

$$\text{Сумма НДС} = \text{НБ} \cdot 0,1.$$

**Правило 2.** В случае установления разных ставок по операциям, признаваемым объектом налогообложения — налоговые базы разные.

Необходимо отдельно определять налоговые базы по каждому виду товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых облагаются по разным ставкам (абз. 4 п. 1 ст. 153 НК РФ).

### Пример

Организация за налоговый период реализовала 300 тыс.шт. детской обуви в 10 розничных магазинах. Также выполнила хозяйственным способом строительство склада для хранения товаров и реализовала остатки материалов, не использованных при выполнении строительных работ.

Реализация детской обуви облагается НДС по ставке 10%.

Выполнение строительно-монтажных работ хозяйственным способом и реализация строительных материалов облагаются НДС по ставке 18%.

Следовательно, налоговая база по реализации детской обуви определяется отдельно от налоговой базы по выполнению СМР и реализации строительных материалов.

Итак, по итогам квартала при исчислении суммы НДС организация определяет две налоговые базы:

$$1) \text{НБ}_1 = \text{НБ}_{\text{д.о.1}} + \text{НБ}_{\text{д.о.2}} + \dots + \text{НБ}_{\text{д.о.10}},$$

где  $\text{НБ}_1$  — налоговая база по реализации детской обуви;

$$2) \text{НБ}_2 = (\text{НБ}_{\text{СМР}} + \text{НБ}_{\text{мат}}),$$

где  $\text{НБ}_2$  — общая налоговая база по выполненным СМР и по реализации строительных материалов;

$\text{НБ}_{\text{СМР}}$  — налоговая база по выполнению СМР;

$\text{НБ}_{\text{мат}}$  — налоговая база по реализации строительных материалов.

Общая сумма НДС по итогам квартала исчисляется следующим образом:

$$\text{Сумма НДС} = (\text{НБ}_1 \cdot 0,1) + (\text{НБ}_2 \cdot 0,18).$$

**Правило 3.** Выручка — это денежные и натуральные поступления в счет оплаты, т.е. сумма выручки и есть налоговая база, которая учитывается в случае возможности ее оценки и в той мере, в какой ее можно оценить (п. 2 ст. 153 НК РФ).

### Пример

Организация отгрузила партию товара стоимостью 100 тыс. руб. Покупатель частично расплатился деньгами — 50 тыс. руб. а в счет оставшейся части долга передал компьютер и ценные бумаги. И деньги, и компьютер, и ценные бумаги — это доходы от реализации товаров. Общая сумма налоговой базы для исчисления НДС все равно будет равна 100 тыс. руб.

Кроме того, по мнению контролирующих органов, доходами, связанными с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), также являются:

- суммы неустоек (штрафов, пеней), процентов за пользование чужими денежными средствами, полученные от покупателей<sup>1</sup>
- положительные курсовые (бывшие суммовые) разницы.

**Правило 4.** Выручка должна быть исчислена в рублях (п. 3 ст. 153 НК РФ).

С 1 октября 2011 г. налоговая база по всем экспортным операциям, облагаемым по ставке 0%, определяется в рублях по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки товаров (выполнение работ, оказание

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 20.05.2010. № 03-07-11/189.

услуг). В случае поступления оплаты за проданные товары (работы, услуги) в иностранной валюте эту сумму необходимо пересчитать в рубли. Пересчет проводится по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки либо на дату получения предоплаты (аванса). При получении аванса момент определения налоговой базы возникает дважды: на день получения предоплаты и на день отгрузки. В связи с этим пересчет в рубли необходимо осуществлять два раза: по курсу ЦБ РФ на день получения предоплаты и по курсу ЦБ РФ на день отгрузки<sup>1</sup>. Таким образом, исчисленный налог с предварительной оплаты может быть принят к вычету с исчисленной суммы НДС после отгрузки. При оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав после отгрузки налоговая база не корректируется и возникающие суммовые разницы в части налога, учитываются в составе внереализационных доходов или расходов в соответствии со ст. 250 и ст. 265 НК РФ.

### 1.7.1. Суммы, на которые может быть увеличена налоговая база

В соответствии со ст.162 НК РФ установлены виды полученных сумм денежных средств, увеличивающие налоговую базу у продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав:

- 1) в виде финансовой помощи;
- 2) на пополнение фондов специального назначения;
- 3) в счет увеличения доходов;
- 4) иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);
- 5) сумма возвратного депозита, полученная арендодателем от арендатора для обеспечения исполнения обязательств по договору аренды;
- 6) сумма возмещения ущерба, полученная арендатором от субарендатора, который повредил арендуемое имущество;
- 7) процент (дисконт) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям;
- 8) процент по товарному кредиту.

Указанные денежные средства включаются в налоговую базу в том периоде, в котором получены<sup>2</sup>, и только в том случае, если они связаны с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг), т.е. фактически являются частью выручки от продаж. Следовательно, по своей сути получение этих денежных средств является дополнительной операцией по реализации. Поэтому налогообложе-

<sup>1</sup> Федеральный закон от 19.07.2011 № 245-ФЗ.

<sup>2</sup> Письмо Минфина России от 16.08.2010 № 03-07-11/356.



ние этих сумм в части применения ставки НДС также зависит от порядка налогообложения основной операции. Так, налог с сумм, связанных с расчетами по оплате, исчисляется по расчетной налоговой ставке 10/110 или 18/118 (п. 4 ст. 164 НК РФ). Поэтому с денежных средств, которые связаны с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке НДС 10%, налог следует исчислить по расчетной ставке 10/110, облагаемые по ставке 18% — налог необходимо исчислить по ставке 18/118<sup>1</sup>.

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

Для своевременного исчисления и уплаты налога необходимо определить момент совершения операций, признаваемых объектом налогообложения.

## 1.8. Момент определения налоговой базы

Момент определения налоговой базы — это дата, на которую налоговая база признается сформированной для того, чтобы исчислить и уплатить с нее НДС.

Для всех налогоплательщиков моментом определения налоговой базы признается наиболее ранняя из дат: день отгрузки (передачи товаров) либо день поступления оплаты (частичной оплаты) в счет поставок товаров, т.е. налоговые обязательства по исчислению НДС возникают при получении оплаты в счет предстоящих поставок (авансов) и при реализации товаров (работ, услуг). Таким образом, практически для всех налогоплательщиков моментом определения налоговой базы и, следовательно, возникновения обязательства по уплате НДС является «дата отгрузки» товаров.

Момент определения налоговой базы по НДС не зависит от момента перехода права собственности на отгруженный товар или результат выполненной работы<sup>2</sup>.

В табл. 1.1 представлены операции и моменты определения налоговой базы.

Точное определение даты возникновения налоговых обязательств является одним из важнейших факторов при исчислении налога на добавленную стоимость.

<sup>1</sup> Письма Минфина России от 07.06.2010 № 03-07-07/34, от 04.06.2010 № 03-07-05/24.

<sup>2</sup> Письмо Минфина России от 08.09.2010 № 03-07-11/379.

Таблица 1.1

<i>N n/n</i>	<i>Хозяйственная операция</i>	<i>Момент определения налоговой базы</i>
1	Продажа земельных участков, зданий, квартир и др. (п.3 ст.167 НК РФ)	Наиболее ранняя из двух дат: дня передачи права собственности на товар или дня оплаты
2	Осуществление налоговыми агентами операций, предусмотренных ст. 161 и п. 15 ст. 167 НК РФ	
3	Реализация товаров, переданных на хранение (п.7 ст.167 НК РФ)	День реализации складского свидетельства
4	Уступка новым кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг) (п. 2 ст. 155 НК РФ).	День уступки или день прекращения обязательства
5	Передача имущественных прав на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места (п. 3 ст. 155 НК РФ).	
6	Реализация денежного требования, приобретенного у третьих лиц (п. 4 ст. 155 НК РФ)	
7	Передача прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав (п. 5 ст. 155 НК РФ).	День передачи товаров (работ, услуг), имущественных прав
8	Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд (п.11 ст.167 НК РФ)	
9	Выполнение СМР для собственного потребления (п. 10 ст. 167 НК РФ).	Последнее число каждого налогового периода
10	Реализация товаров (работ, услуг) на экспорт	
11	Получение аванса изготовителем товаров (работ, услуг) с длительностью производственного цикла свыше 6 месяцев (п. 13 ст. 167 НК РФ).	День отгрузки или день передачи имущественных прав
12	Поставка товаров (выполнение работ, оказание услуг, передача имущественных прав) в счет поступившего ранее аванса (п. 14 ст. 167 НК РФ)	

## 1.9. Налоговые ставки НДС. Порядок применения

В настоящее время действуют шесть ставок налога на добавленную стоимость. Три ставки в размерах 0, 10 и 18% — основные, две ставки 10/110 и 18/118 — расчетные и одна расчетная специальная 15,25 (п. 4 ст. 158, ст. 164 НК РФ).

*Ставка в размере 0%* применяется при:

- реализации товаров, экспортируемых за пределы России, при условии их фактического вывоза за пределы российской таможенной территории;
- проведении работ (услуг), непосредственно связанных с перемещением товаров через таможенную границу;
- предоставлении услуг по перевозке пассажиров и багажа за пределы российской территории при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;
- реализации товаров на экспорт через комиссионера, поверенного или агента по договору комиссии, поручения или по агентскому договору;
- реализации драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, Государственному фонду драгоценных металлов и камней, Банку России;
- реализации товаров, работ и услуг для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительскими в случае, если законодательством иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств Российской Федерации.

При реализации товаров, по которым применяется ставка 0%, налогоплательщик обязан подтвердить обоснованность ее применения, а также доказать право на получение налоговых вычетов<sup>1</sup>. Для этого ему необходимо представить в налоговый орган следующие документы:

- контракт на поставку товара;
- выписку банка, подтверждающую фактическое поступление выручки от иностранного лица-покупателя на счет налогоплательщика в российском банке;
- грузовую таможенную декларацию с отметками таможенных органов, осуществляющих выпуск товара в режиме экспорта;
- копии транспортных, товаросопроводительных, таможенных и иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории России.

Документы представляются в срок не позднее 180 календарных дней со дня представления на перевозочных документах отметки таможенного органа, свидетельствующей о перемещении товаров под таможенный режим экспорта, таможенного транзита. Если по истечении данного срока документы не будут представлены, то операции подлежат налогообложению по ставке 18%. Если впоследствии (в течение трех лет) налогоплательщик представит в налоговые органы документы, то уплаченные суммы налога подлежат возврату.

---

<sup>1</sup> Статья 165 НК РФ.

По налоговой *ставке в размере 10%* налогообложение производится при реализации отдельных социально значимых товаров:

- продовольственных товаров (за исключением подакцизных и деликатесных);
- товаров для детей по перечню, утвержденному Правительством РФ;
- периодических печатных изданий (за исключением изданий рекламного и эротического характера);
- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства<sup>1</sup> и другие.

*Налоговая ставка 18%* применяется по остальным товарам (работам, услугам), не освобожденным в соответствии с российским законодательством от уплаты НДС, включая подакцизные и деликатесные продовольственные товары. При ввозе большинства товаров на таможенную территорию РФ они облагаются по ставке 18%, а продовольственные товары первой необходимости, лекарственные средства и детские товары — по 10%.

Если сумма налога определяется расчетным путем (с частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг, полученных и уплаченных, при исчислении налога налоговыми агентами), то налоговая ставка определяется следующим образом:

- по товарам, облагаемым по ставке 10%:  $10 : 110 = 100\%$ ;
- по товарам, которые облагаются по ставке 18%:  $18 : 118 = 100\%$ .

Расчетный метод исчисления налога на добавленную стоимость используется в случаях:

1) получения денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных ст. 162 НК РФ, т.е. на суммы, которые увеличивают налоговую базу;

2) получения оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);

3) передачи имущественных прав, предусмотренных пп. 2—4 ст. 155 НК РФ;

4) удержания налога налоговыми агентами в соответствии с пп. 1—3 ст. 161 НК РФ;

5) реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом, и при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с п. п. 3 и 4 ст. 154 НК РФ;

6) в иных случаях, когда в соответствии с Налоговым кодексом РФ сумма налога должна определяться расчетным методом.

---

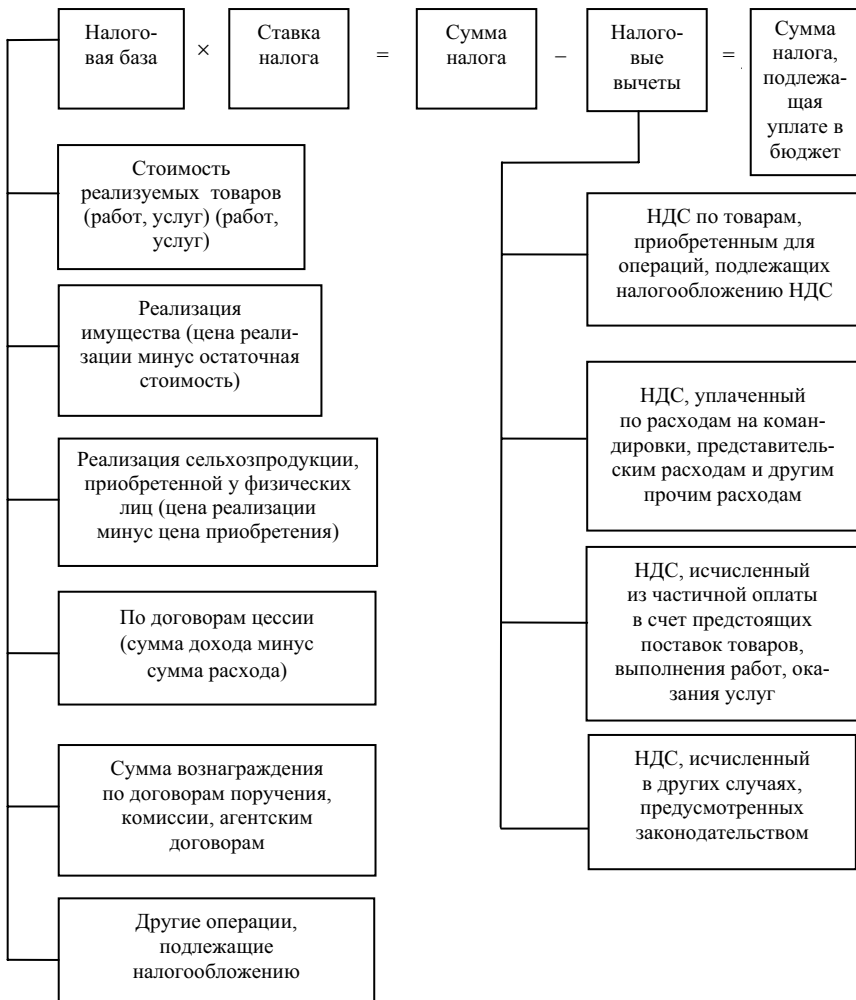
<sup>1</sup> Включая лекарственные средства, предназначенные для проведения клинических исследований, лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления; изделий медицинского назначения (в ред. Федерального закона от 17.05.2007 № 85-ФЗ). Коды видов данной продукции, в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности определяются Правительством Российской Федерации.

Специальная *расчетная ставка 15,25%* применяется при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса.

## 1.10. Порядок исчисления НДС, подлежащего уплате в бюджет

При совершении облагаемых НДС операций налогоплательщики обязаны исчислить сумму налога (п. 1 ст. 166 НК РФ).

Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет схематично показан на рис. 1.2.



**Рис. 1.2. Схема расчета суммы НДС,  
подлежащей уплате в бюджет**

Также расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, можно провести по уравнению:

$$\text{НДС}_б = \text{НДС}_и - \text{НДС}_{н.в},^1$$

где  $\text{НДС}_б$  — налог, подлежащий уплате в бюджет;

$\text{НДС}_и$  — исчисленный налог по операциям реализации товаров (работ, услуг), получения предварительной оплаты, частичной оплаты;

$\text{НДС}_{н.в}$  — налог, принятый к учету либо уплаченный (в соответствии со счетом-фактурой) при приобретении товаров (работ, услуг).

Рассмотрим более подробно каждую составляющую данного уравнения.

### 1.10.1. НДС исчисленный

При установлении единой ставки НДС по всем операциям, налоговая база определяется суммарно (абз. 4 п. 1 ст. 153 НК).

#### Пример

В течение месяца организация, осуществляющая оптовую торговлю, реализовала 100 бытовых хлебопечей по цене 4 тыс. руб. за штуку (без учета НДС), поставила своим покупателям 50 холодильников по цене 35 тыс. руб. за штуку (без учета НДС). Рассчитать сумму НДС, подлежащую к уплате (без учета налоговых вычетов).

Поскольку все товары облагаются по одной ставке НДС в размере 18%, налоговая база рассчитывается суммарно по всем осуществленным операциям:

$$\begin{aligned} & (4000 \cdot 100) + (35\,000 \cdot 50) = \\ & = 400\,000 + 1\,750\,000 = 2\,150\,000 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Общая сумма налога равна:  $2\,150\,000 \cdot 0,18 = 387\,000$  руб.

При реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам налоговые базы определяются отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг).

#### Пример

Организация реализовала в налоговом периоде (без учета НДС):

- 12 автомобильных прицепов по цене 12 000 руб. за штуку;
- 8 моторных лодок по цене 114 000 руб. за штуку;
- 100 тонн муки по цене 5 000 руб. за 1 т;
- 500 тонн макаронных изделий на экспорт по цене 10 000 руб. за 1 т.

---

<sup>1</sup> Иногда налоговые специалисты абривиатуру «НДС<sub>н.в</sub>» называют «входной НДС», что тоже соответствует налоговому вычету.

НДС, подлежащий к уплате в бюджет, рассчитывается в следующем порядке.

1. Реализация автомобильных прицепов и моторных лодок облагается по ставке 18%; муки — 10%; макаронных изделий — 0%.

Налоговая база определяется следующим образом:

- по операциям, облагаемым по ставке 18%:

$$(12\ 000 \cdot 12) + (114\ 000 \cdot 8) = \\ = 144\ 000 + 912\ 000 = 1\ 056\ 000 \text{ руб.};$$

- по операциям, облагаемым по ставке 10%:

$$5\ 000 \cdot 100 = 500\ 000 \text{ руб.};$$

- по операциям, облагаемым по ставке 0%:

$$10\ 000 \cdot 500 = 5\ 000\ 000 \text{ руб.}$$

2. Рассчитаем суммарный НДС, подлежащий уплате:

$$(1\ 056\ 000 \cdot 0,18) + (500\ 000 \cdot 0,10) + \\ + (5\ 000\ 000 \cdot 0) = 190\ 080 + 50\ 000 + 0 = 240\ 080 \text{ руб.}$$

Исчисленный налог по операциям реализации существенно влияет на формирование продажной цены товаров, работ, услуг.

### Пример

Оптовое предприятие реализовало в налоговом периоде (без учета НДС) 50 компьютеров по цене 40 000 руб. за штуку. Рассчитаем, какова будет окончательная цена реализованного товара за единицу с учетом НДС:

$$40\ 000 \cdot 0,18 = 7\ 200 \text{ руб.}$$

Таким образом, окончательная цена компьютера с учетом НДС составит 47 200 руб.

Исчисление необходимо производить по итогам каждого налогового периода как общую сумму налога, исчисленную от налоговой базы, уменьшенную на сумму налоговых вычетов. Если сумма вычетов превышает общую сумму налога, то разница подлежит возмещению налогоплательщику из бюджета после проведения соответствующей камеральной проверки налогового органа. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налоговыми агентами, определяется как сумма налога, указанная в счете-фактуре, исчисляется и уплачивается в полном объеме.

## 1.10.2. НДС — налоговые вычеты

Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму налога, исчисленного исходя из рассчитанной налоговой базы, на установ-

ленные в соответствии с налоговым законодательством налоговые вычеты<sup>1</sup>.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщиком-продавцом налогоплательщику-покупателю в случаях:

- при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации;
- покупателю — иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах Российской Федерации для его производственных целей или иной деятельности;
- уплаченный НДС при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза, переработки вне таможенной территории, при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации без таможенного контроля и таможенного оформления;
- уплаченный НДС иностранным лицом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации для его производственных целей или иной деятельности.

Суммы налога, удержанного из доходов иностранного лица, подлежат вычету или возврату: во-первых, после уплаты налога налоговым агентом и, во-вторых, при постановке налогоплательщика — иностранного лица на учет в налоговых органах Российской Федерации.

**Принятие сумм НДС к вычету** Все налогоплательщики имеют право принять к налоговому вычету «входной» НДС без фактической платы. Основанием для этого служит одновременное выполнение пяти условий:

- лица должны являться плательщиками НДС и иметь свидетельство о постановке на налоговый учет (как для российских, так и для иностранных лиц)<sup>2</sup>;
- товары (работы, услуги) приобретены для осуществления операций, подлежащих налогообложению НДС в соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ<sup>1</sup>;

<sup>1</sup> Статья 171 и 172 НК РФ.

<sup>2</sup> Постановка на учет в качестве плательщика НДС осуществляется автоматически при общей постановке организации или предпринимателя на учет в порядке, предусмотренном налоговым законодательством (ст. 83, 84 НК РФ). В настоящее время положения гл. 21 НК РФ не предусматривают каких-либо специальных правил постановки на учет для плательщиков НДС. При этом иностранная организация, которая имеет в России несколько обособленных подразделений, может выбрать одно подразделение, через которое будет представлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех российских подразделений. О своем выборе организация должна письменно уведомить налоговые органы по месту нахождения всех обособленных подразделений (п. 7 ст. 174 НК РФ).



- наличие счетов-фактур<sup>2</sup>(более подробно порядок оформления и выставления счетов-фактур рассмотрен ниже);
- постановка на учет (наличие акта приема-передачи выполненных работ, услуг) приобретенных товаров в соответствии с положениями о бухгалтерском учете<sup>3</sup>;
- наличие договора о сделке купли-продажи<sup>4</sup>.

В то же время Налоговым кодексом РФ предусмотрены операции, по которым основанием для принятия сумм НДС к вычету, является еще одно обязательное условие — *фактическая уплата* суммы налога в бюджет, а именно:

- при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории, перемещаемых через таможенную границу без таможенного контроля и оформления;
- исчисленные и предъявленные покупателю продавцом товаров в случае возврата этих товаров;
- исчисленные продавцами с сумм полной или частичной оплаты в счет предстоящих поставок, либо возврата соответствующих сумм полученных платежей;
- исчисленные по расходам на командировки, представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций;
- исчисленные у налогоплательщика с имущества, нематериальных активов и имущественных прав, получившего в качестве вклада в уставный капитал при условии использования их для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения;
- удержанные суммы налога из доходов налогоплательщика продавца при приобретении товаров (работ, услуг) покупате-

---

<sup>1</sup> Для применения вычета не обязательно, чтобы товары (работы, услуги) приобретались непосредственно для производственной деятельности (станки, материалы, упаковка, услуги перевозки). Вычет возможен и в тех случаях, когда приобретенные товары (работы, услуги) имеют опосредованное отношение к деятельности налогоплательщика (бытовые приборы, мебель для комнат отдыха сотрудников); не нужно дожидаться, когда товары (работы, услуги) будут фактически использоваться в облагаемой НДС деятельности. Важна цель приобретения, а факт их использования в последующем налоговом периоде для вычета значения не имеет.

<sup>2</sup> Оформленных и выставленных в порядке, предусмотренном п. 5.6. ст. 169 и п. 3 ст. 168 НК РФ.

<sup>3</sup> Помимо Закона № 129-ФЗ при ведении бухгалтерского учета организациям следует руководствоваться Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

<sup>4</sup> В соответствии со ст. 161 ГК РФ.

лями, являющимися налоговыми агентами, состоящими на учете в налоговых органах.

Налоговым законодательством предусмотрены определенные требования, при несоблюдении которых *налоговый вычет не применяется*:

- экономическая необоснованность расходов;
- убыточность или низкая рентабельность хозяйственных операций;
- отсутствие реализации товаров (работ, услуг) в текущем налоговом периоде;
- неотражение (несвоевременное отражение) счета-фактуры в журнале учета полученных счетов-фактур или журнале входящей корреспонденции при отсутствии претензий к содержанию счета-фактуры;
- отсутствие государственной регистрации приобретенного движимого и недвижимого имущества, по которому такая регистрация обязательна.
- несоблюдение контрагентом, у которого приобретено имущество (работы, услуги, имущественные права), требований налогового законодательства или выбор контрагента организацией без должной осмотрительности и осторожности<sup>1</sup>;
- стремление к извлечению необоснованной налоговой выгоды, усмотренной в действиях налогоплательщика.

### 1.11. Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)

На практике довольно часто налогоплательщики осуществляют операции как облагаемые НДС, так и не облагаемые по которым налоговый вычет не применяется либо подлежит восстановлению. В таких случаях ст. 170 НК РФ предусмотрен порядок отнесения

---

<sup>1</sup> При заключении сделок необходимы заверенные документы контрагента, которые могут подтвердить поставщика на благонадежность: копии учредительных документов поставщика, свидетельство о государственной регистрации и постановке на налоговый учет, приказ о назначении генерального директора и главного бухгалтера поставщика; копии свидетельства о регистрации в ЕГРЮЛ и свидетельства о постановке на учет в налоговом органе; выписка из ЕГРЮЛ по поставщику на дату, близкую к дате совершения сделки; копия декларации по НДС за предшествующий налоговый период с отметкой о приеме налоговой инспекцией и другие подобные документы; доверенность на уполномоченное лицо, заверенная печатью поставщика и подписью его руководителя, если оформление документов со стороны контрагента происходит не лично руководителем; копии лицензий (если вид деятельности контрагента подлежит лицензированию); информация о не привлечении контрагента к налоговой или административной ответственности и др.

сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) и источники покрытия «входного» НДС. Более подробно данный порядок будет рассмотрен в гл. 2.

Нормы налогового законодательства устанавливают право на налоговый вычет, а вот в каком периоде можно его применить, глава 21 НК РФ не указывает. Однако, по мнению Минфина России, налог подлежит вычету в полном объеме в том налоговом периоде, в котором у налогоплательщика возникло такое право и при этом право на вычет налога частями в разных налоговых периодах не предусмотрено. В некоторых случаях все же воспользоваться правом на вычет можно в течение трех лет после окончания налогового периода, в котором возникло такое право<sup>1</sup>. В этом случае предусмотрено обязательное условие — необходимо подать уточненную декларацию в налоговый орган за тот налоговый период, когда такое право возникло.

При расчете налога на добавленную стоимость довольно часто сумма налогового вычета превышает сумму исчисленного НДС. Такие ситуации, как правило, возникают:

- у организаций и предпринимателей, занимающихся экспортными операциями (ставка НДС 0%);
- организаций и предпринимателей, реализующих продукцию с применением ставки 10% и при этом приобретающих товары (работы, услуги) с применением ставки 18%;
- организаций и предпринимателей в случаях, когда в течение налогового периода объемы реализованных ими товаров (работ, услуг) ниже объемов приобретенных товаров (работ, услуг), т.е. у налогоплательщика большие затраты на приобретение сырья (товаров, работ, услуг) и не очень большие доходы от реализации.

## 1.12. Возмещение НДС из бюджета.

### Заявительный порядок возмещения налога

В случае превышения суммы налоговых вычетов над исчисленной суммой НДС (п. 2 ст. 173 НК РФ), налоговым законодательством предусмотрен порядок возмещения налога, при этом возмещению подлежит только та часть «входного» налога, которая превышает сумму исчисленного НДС и ею не покрывается.

*Возмещение НДС* может быть произведено налоговым органом в виде зачета или возврата в порядке, установленном ст. 176 НК РФ. Решение о возмещении НДС выносится только по результатам

<sup>1</sup> Письма Минфина РФ от 13.10.2010 № 03-07-11/408, от 22.06.2010 № 03-07-08/186.

камеральной проверки, либо до завершения камеральной проверки в случае применения заявительного порядка возмещения НДС (п. 8 ст. 176.1 НК РФ).

Заявленный НДС к возмещению по итогам налогового периода, не может быть зачтен в счет уплаты НДС за следующий налоговый период, так как к окончанию следующего налогового периода решение о возмещении по результатам камеральной проверки может быть еще не вынесено (НК РФ). В этом случае необходимо уплатить НДС в полном объеме, без учета возмещаемых сумм в этом следующем налоговом периоде.

### Заявительный порядок возмещения «входного» НДС

Налог на добавленную стоимость порождает для налогоплательщиков наиболее существенные проблемы по сравнению с другими видами налогов. Это связано с тем, что налоговые органы жестко контролируют как стадию применения налогоплательщиком налоговых вычетов, так и возмещения НДС. При его возмещении налогоплательщики зачастую сталкивались с тем, что на прохождение этой процедуры тратится значительное время даже при соблюдении сроков, установленных налоговым законодательством.

Исходя из декларируемого государством направления на либерализацию налоговой системы был принят Федеральный закон от 17 декабря 2009 г. № 318-ФЗ, направленный на совершенствование механизма возмещения НДС. Основная идея изменений связана с введением заявительного порядка возмещения, который призван сократить время от момента обращения налогоплательщика в налоговые органы с заявлением о возмещении до фактического возврата или зачета НДС.

Для применения ускоренного порядка возмещения НДС необходимо соответствовать определенным критериям (п. 2 ст. 176.1 НК РФ):

1) за три предшествующих года до года подачи заявления на применение заявительного порядка уплата налогов совокупности должна составлять 10 млрд руб. налогов, а именно НДС, НДСП, акцизы, налог на прибыль. В сумму уплаченных налогов помимо непосредственно списанных со счета налогоплательщика средств (в том числе излишне уплаченных или излишне взысканных) включаются зачтенные в указанный период суммы налогов. Применить заявительный порядок можно только по истечении определенного срока после создания организации, а именно с момента учреждения до дня подачи декларации с суммой НДС к возмещению должно пройти не менее трех лет;

2) одновременно с декларацией с суммой НДС к возмещению представляется банковская гарантия, в которой должно быть преду-

смотрено, что банк обязуется уплатить в бюджет возмещенные в ускоренном порядке суммы НДС, если решение о таком возмещении впоследствии будет полностью или частично отменено (п. 2 ст. 176.1 НК РФ). Банковская гарантия должна быть представлена одновременно с декларацией<sup>1</sup>. Согласно п. 4 ст. 176.1 НК РФ в качестве гаранта может выступать только тот банк, у которого уставный капитал составляет не менее 500 млн руб., а собственные средства — не менее 1 млрд руб.

### 1.13. Налоговый период и сроки уплаты налога в бюджет

Налоговый период — это период, по итогам которого должна быть определена налоговая база и исчислена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (п. 1 ст. 55 НК РФ). Для всех налогоплательщиков (в том числе для налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов) установлен единый налоговый период — квартал (ст. 163 НК РФ). Это значит, что по общему правилу исчислять сумму НДС к уплате в бюджет налогоплательщики должны по итогам каждого квартала на основании данных бухгалтерского и налогового учета.

Налог в бюджет уплачивается:

- по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом, т.е. по 1/3 от суммы налога подлежащего уплате в бюджет в течение каждого последующего месяца за истекшим кварталом;
- по товарам, ввозимым на территорию Российской Федерации, одновременно с уплатой таможенных платежей;
- налоговыми агентами по итогам каждого налогового периода не позднее 20-го числа, следующего за истекшим налоговым периодом;
- в случаях реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, уплата налога производится налоговыми агентами одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 06.12.2010 № 03-07-08/355.

<sup>2</sup> Банк, обслуживающий налогового агента, не вправе принимать от него поручение на перевод денежных средств в пользу указанных налогоплательщиков, если налоговый агент не представил в банк также поручение на уплату налога с открытого в этом банке счета при достаточности денежных средств для уплаты всей суммы налога.

Не является нарушением, если налог уплачивается досрочно. Например, можно уплатить всю сумму налога до 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, или перечислить сначала 1/3, а потом одновременно 2/3 части суммы НДС до 20-го числа второго месяца квартала. В случае если допущена просрочка уплаты 1/3 налога к установленному сроку, необходимо заплатить пени за несвоевременную уплату соответствующей части НДС.

## 1.14. Налоговая декларация

Расчеты по налогу на добавленную стоимость представляются в налоговую инспекцию в виде налоговой декларации в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики НДС обязаны представлять декларацию и при отсутствии объекта налогообложения.

В случае реализации работ (услуг) на территории Российской Федерации налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах, уплата налога и представление налоговой декларации производится налоговыми агентами. Организации и индивидуальные предприниматели, исполняющие обязанности налоговых агентов и не являющиеся налогоплательщиками НДС, представляют специальные разделы налоговой декларации не позднее 20-го числа следующего месяца за истекшим налоговым периодом.

Форма декларации по НДС и порядок ее заполнения утверждаются приказом Минфина России.

Декларация по НДС заполняется на основании книг продаж, книг покупок и данных регистров бухгалтерского учета налогоплательщика (налогового агента), а в случаях, установленных НК РФ, — на основании регистров налогового учета налогоплательщика (налогового агента)

Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек, представляют налоговые декларации только в электронном виде. Такая же обязанность возлагается и на крупнейших налогоплательщиков. При этом крупнейшие налогоплательщики должны представлять налоговые декларации (включая декларации по обособленным подразделениям) только в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

С 1 июля 2010 г. вступило в силу соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе».

Порядок исчисления НДС при ввозе и вывозе товаров установлен Протоколом от 11.12.2009 о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе.

Согласно п. 8 ст. 2 Протокола о товарах при импорте товаров в Россию из Белоруссии и Казахстана налогоплательщики подают отдельную налоговую декларацию по форме, установленной национальным (в нашем случае — российским) законодательством. Форма и порядок заполнения такой декларации утверждены приказом Минфина России.

Понятие «налоговый период» в отношении косвенных налогов при импорте товаров в страны Таможенного союза не раскрывается ни в Протоколе о товарах, ни в порядке заполнения декларации. Однако, поскольку декларация представляется в налоговый орган за каждый месяц, в котором у налогоплательщика возникла налоговая база, логично предположить, что налоговым периодом следует считать месяц.

Если показатели представленной декларации не соответствуют данным, полученным в рамках обмена информацией между налоговыми органами государств Таможенного союза, контролирующие органы имеют право привлечь налогоплательщика к ответственности (п. 9 ст. 2 Протокола о товарах). При наличии состава правонарушения в соответствии со ст. 120 или ст. 122 НК РФ применяются меры ответственности на основании указанных норм<sup>1</sup>.

В случае непредставления или представления с опозданием декларации по импорту из Белоруссии или Казахстана налоговые органы имеют право на основании ст. 119 НК РФ взимать штраф в размере 5% неуплаченной суммы налога за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 руб.

При сдаче уточненной декларации в сторону уменьшения сумм налога, подлежащего уплате в бюджет, пени и штрафы не начисляются. В случае подачи декларации при увеличении суммы налога, подлежащего уплате в бюджет за прошедший налоговый период, необходимо начислить пени. Пени за каждый день просрочки определяется в процентах неуплаченной суммы налога или сбора. Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

<sup>1</sup> Ст. 120 НК РФ — грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения — штраф от 5 тыс. до 15 тыс. руб. Ст. 122 НК РФ — неуплата или не полная уплата сумм налога — штраф от 20 до 40% неуплаченной суммы налога.

## Особенности налогообложения отдельных операций, осуществляемых в коммерческой деятельности

---

### 2.1. Налоговый учет. Счет-фактура

Счета-фактуры введены как инструмент дополнительного контроля налоговых органов за политикой сбора НДС и используются прежде всего для встречных проверок налогоплательщиков, для выявления фактов уклонения от уплаты налога поставщиками и необоснованного предъявления к возмещению сумм входного налога покупателями.

После отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав счет-фактура выписывается в двух экземплярах. Один экземпляр передается покупателю, второй следует зарегистрировать в книге продаж и хранить в журнале учета выставленных покупателям счетов-фактур, так как помимо обязанности составлять счета-фактуры необходимо также вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, книгу покупок и книгу продаж. Формы регистров налогового учета утверждены постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость».

Составлять и выставить покупателю счета-фактуры обязаны все плательщики НДС, в том числе и те лица, кто:

- пользуются освобождением от НДС в соответствии со ст. 145, 145.1 НК РФ;
- совершают льготлируемые операции по ст. 149 НК РФ.

В счете-фактуре делается необходимая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)» (п. 5 ст. 168 НК РФ).

Кроме того, выставить счета-фактуры также обязаны налоговые агенты за своего поставщика и от его имени в случаях:

- приобретения товаров (работ, услуг) у иностранных организаций, которые не состоят на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков;
- аренды или приобретения (получения) государственного или муниципального имущества по договору с органом государственной власти или местного самоуправления.



Однако в некоторых случаях налогоплательщики *могут не составлять* счет-фактуру, а именно:

1) банки, страховые организации и негосударственные пенсионные фонды по операциям, которые не облагаются НДС согласно ст. 149 НК РФ (п. 4 ст. 169 НК РФ);

2) организации и индивидуальные предприниматели, занятые розничной торговлей, общественным питанием, выполнением работ (оказанием услуг) для населения за наличный расчет;

3) организации и индивидуальные предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы в виде ЕСХН, УСН, ЕНВД (за некоторыми исключениями), поскольку они не являются плательщиками НДС (п. 3 ст. 346.1, п. п. 2 и 3 ст. 346.11, п. 4 ст. 346.26 НК РФ);

4) организации и индивидуальные предприниматели, реализующие ценные бумаги (за исключением брокеров и посредников).

Счет-фактура должен быть составлен не позднее пяти календарных дней со дня наступления следующих событий:

- получения оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. При получении от контрагента предоплаты (аванса) необходимо оформлять счет-фактуру сначала при получении предоплаты от покупателя (на ее сумму), а затем — при отгрузке (на стоимость товара);
- предоставления скидки в сторону увеличения или уменьшения стоимости на отгруженный товар (выполнение работ, оказания услуг, переданных имущественных прав) или при их частичном возврате («корректировочный» счет-фактура)<sup>1</sup>;
- отгрузка товара (выполнение работ, оказание услуг);
- передачи имущественных прав.

Какой-либо ответственности для продавца за нарушение срока выставления счета-фактуры Налоговый кодекс РФ не устанавливает. Однако задержка с выставлением счета-фактуры может повлечь за собой негативные последствия у покупателя (заказчика), поскольку только на основании этого документа он сможет принять к вычету «входной» НДС.

Встречаются ситуации, когда счет-фактура не выставлен в срок. В этом случае обязанность выставить счет-фактуру сохраняется, но налогоплательщик обязан выполнить следующие действия в случаях когда:

1) книга продаж за налоговый период, в котором произошла отгрузка, еще не сформирована — отразить оформляемый счет-фактуру в книге продаж, соблюдая «Правила» ведения налогового учета;

---

<sup>1</sup> Корректировочный счет-фактура вводится с 1-го октября 2011 года в соответствии с Федеральным законом № 245-ФЗ от 19.07.2011 года.

2) книга продаж за указанный период уже сформирована (прощита, пронумерована) — счет-фактура должен быть отражен в книге продаж за период отгрузки, в нее необходимо внести исправления за указанный период, оформив дополнительный лист книги продаж. Кроме того, если налоговая декларация по НДС за налоговый период уже представлена в налоговый орган, необходимо представить уточненную декларацию (абз. 1 п. 1 ст. 81 НК РФ), поскольку налоговая база за этот период была сформирована без учета стоимости товаров (работ, услуг), указанных в счете-фактуре, выставленном с опозданием.

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

Налоговый кодекс РФ установил ряд обязательных требований к составлению счета-фактуры:

- 1) порядковый номер и дата выписки счета-фактуры (строка 1 счета-фактуры);
- 2) наименования, адрес и идентификационные номера продавца и покупателя (строки 2, 2а, 2б, 6, 6а, 6б счета-фактуры);
- 3) наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя (строки 3, 4 счета-фактуры);
- 4) наименования поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единицы измерения (при возможности их указания) (графы 1, 2);
- 5) иные.

Для *корректировочного счета-фактуры* предусмотрена отдельная форма.

Рассмотрим их более детально.

1. Налоговый кодекс РФ и «Правила» не устанавливают требования, по которым следует нумеровать счета-фактуры. Поэтому порядок присвоения номеров необходимо разработать самостоятельно и утвердить его в учетной политике для целей налогообложения.

Например, счета-фактуры могут нумероваться в порядке возрастания с начала каждого календарного года. Такой способ нумерации является наиболее распространенным. Однако можно присваивать номера и с начала квартала или месяца, если осуществляются многочисленные отгрузки товара. Основная задача при этом — не допустить появления документов с одинаковыми порядковыми номерами, датированных одним числом.

Многолетняя практика выработала основные правила, на основании которых строится нумерация счетов-фактур:

- нумерация должна быть возрастающей и сквозной;
- период возобновления нумерации можно установить любым — день, месяц, квартал, год и т.д.;

- в состав номера могут входить не только цифры, но и цифры с буквами, можно также использовать разделительные знаки;
- если реализация осуществляется через обособленные подразделения организации, то номер счета-фактуры может содержать дополнительный буквенный или цифровой индекс соответствующего подразделения.

Для более четкого разграничения «авансовых» и «отгрузочных» счетов-фактур при нумерации можно использовать литеру «А», например, номер «авансового» счета-фактуры может выглядеть так: № 1820—00096-А;

Нарушение порядка нумерации не может являться основанием для отказа покупателю в вычете НДС. Ведь отказ в вычете правомерен, только если ошибки в счете-фактуре не позволяют налоговым органам идентифицировать продавца, покупателя, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, стоимость товаров (работ, услуг), налоговую ставку и сумму налога (абз. 2 п. 2 ст. 169 НК РФ). А нумерация к таким нарушениям не относится.

**2.** Наименование и адрес продавца и покупателя должны соответствовать учредительным документам, при этом отражается не только полное их наименование, но и сокращенное.

Адрес контрагентов можно указать с сокращениями, но важно заполнить все его составляющие: почтовый индекс, наименование субъекта РФ, название города, улицы и т.д.

ИНН отражается в соответствии со свидетельством о постановке на налоговый учет,

КПП — в соответствии со свидетельством о государственной регистрации юридического лица.

Если ИНН и КПП не указаны или указаны неверно, то данное обстоятельство может стать препятствием для применения вычета НДС у покупателя.

**3.** В счете-фактуре должны быть указаны наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя.

Грузоотправитель — это владелец (собственник) груза, или лицо, имеющее склад и выступающее грузоотправителем по поручению владельца груза, или лицо, совершающее действия от своего имени, но за счет и по поручению собственника товаров.

Если продавец и грузоотправитель одно и то же лицо, в строке 3 пишется «Он же».

При отгрузке товаров со склада продавца допускается указывать почтовый адрес такого склада.

Когда продавец и грузоотправитель не являются одним и тем же лицом, указывается почтовый адрес грузоотправителя. Наименова-

ние грузоотправителя пишется полным или сокращенным в соответствии с учредительными документами

В ситуации, когда счет-фактура выставляется одновременно на отгруженные товары и оказанные услуги, в строке 3 необходимо указать сведения о грузоотправителе в общем порядке

Грузополучатель (получатель) — это физическое или юридическое лицо, уполномоченное на получение груза, багажа, грузобагажа

В строке 4 счета-фактуры указываются полное или сокращенное наименование грузополучателя в соответствии с учредительными документами и его почтовый адрес. В качестве адреса грузополучателя можно указывать адрес склада, который принадлежит ему на праве собственности или аренды, адрес магазина и т.д. Если покупатель и грузополучатель — одно и то же лицо, в строке 4 счета-фактуры адрес грузополучателя можно не указывать. В этом случае строка остается пустой или в таком случае можно указать «Он же».

Сведения о грузополучателе с указанием почтового адреса приводятся только в случае выставления счета-фактуры на поставку товара. При выполнении работ, оказании услуг, передаче имущественных прав в строке 4 счета-фактуры ставятся прочерки

В ситуации, когда счет-фактура выставляется одновременно на отгруженные товары и оказанные услуги, в строке 4 необходимо указать сведения о грузополучателе в общем порядке.

Если продавец получает авансы или иные платежи в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), то в строке 5 счета-фактуры указывается номер платежно-расчетного документа, на основании которого поступила оплата.

Номер платежно-расчетного документа указывается как при оформлении «авансового» счета-фактуры, так и «отгрузочного».

Номер платежно-расчетного документа не указывается, если получена оплата за товары (работы, услуги):

- в день их отгрузки;
- после их отгрузки.

**4. Графы счета-фактуры должны содержать обязательные сведения:**

- наименования поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единицы измерения (при возможности их указания) (графа 1);
- количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг) исходя из принятых по ним единиц измерения (при возможности их указания) (графа 3);
- наименование валюты;
- цену (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих налог, — с учетом суммы налога (графа 4);

- страну происхождения товара (графа 10);
- номер таможенной декларации (графа 11).

В графах 10 и 11 счета-фактуры указываются страна происхождения товаров и номер таможенной декларации. Если предметом договора с иностранным контрагентом является оказание услуг или выполнение работ, то в указанных графах ставятся прочерки.

Графы 10 и 11 счета-фактуры заполняются только по тем товарам, страной происхождения которых не является Российская Федерация, если же реализуются российские товары, в строках счета-фактуры по соответствующим графам проставляются прочерки. Кроме того, в указанных графах проставляются прочерки и в случае реализации на территории РФ товаров, ввезенных из Белоруссии и Казахстана.

По общему правилу, Россия признается страной происхождения товаров, если в результате операций по переработке или изготовлению товара произошло изменение его классификационного кода по Единой товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности на уровне любого из первых четырех знаков. Если российская организация реализует товары (работы, услуги) иностранному партнеру или, наоборот, выступает их покупателем, то цена в договоре зачастую определяется в иностранной валюте (долларах, евро) или в условных единицах. Возможность выписать счет-фактуру в иностранной валюте предусмотрена п. 7 ст. 169 НК РФ, но регистрировать в книге покупок или в книге продаж такие счета-фактуры необходимо в соответствующем рублевом эквиваленте, пересчитываемом в рубли по курсу ЦБ РФ на момент определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг). В книге покупок дата отражения полученного счета-фактуры должна совпадать с датой выписки выставленного счета-фактуры.

#### 5. Счет-фактура должен содержать подписи:

- руководителя и главного бухгалтера
- либо организации иных уполномоченных лиц.

За руководителя и главного бухгалтера счет-фактуру могут подписать уполномоченные лица, если право на подпись закреплено в доверенности. При этом доверенность должна быть оформлена в соответствии со ст. 185 Гражданского кодекса РФ.

При подписании счета-фактуры также необходимо полностью указать фамилию, имя и отчество лиц, его подписавших. При отсутствии расшифровки подписей (фамилии, имени, отчества), налоговые органы могут отказать покупателю в вычете НДС.

Приказом Минфина России от 25.04.2011 № 50н утвержден Порядок выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи. Приказ вступил в силу 3 июня 2011 г. В связи с этим в ст. 169 НК РФ внесены изменения о том,

что счета-фактуры могут быть выставлены в электронном виде при наличии у сторон сделки совместимых технических средств и возможностей

Положения п. 6 ст. 169 НК РФ не требуют заверять счет-фактуру печатью. Не содержат таких требований и Правила. В то же время по желанию продавца (по просьбе покупателя) печать проставить можно. Это нарушением не является.

### 2.1.1. Счет-фактура с предоплаты

При совершении операции, по которой поступает предоплата, необходимо оформлять счет-фактуру дважды: при получении аванса и при отгрузке товара (работ, услуг), передаче имущественных прав.

Налоговым законодательством определены случаи, когда «авансовый» счет-фактура не выставляется, — при получении предварительной оплаты:

- 1) в счет будущей поставки товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых свыше 6 месяцев;
- 2) по операции, которая облагается НДС по ставке 0%;
- 3) по операции, не облагаемой НДС;
- 4) налогоплательщиком, получившим освобождение на основании ст. 145 НК РФ;
- 5) в счет предстоящей поставки и в течение пяти календарных дней с момента его получения производится отгрузка товара (выполнены работы, оказаны услуги).

*Основные правила*, которыми следует руководствоваться при заполнении «авансового» счета-фактуры:

- в строках 3 и 4 ставятся прочерки;
- в строке 5 указываются реквизиты (номер и дата составления) платежно-расчетного документа или кассового чека, к которым прилагается счет-фактура. Исключение из этого правила — получение аванса в счет предстоящих поставок с применением безденежной формы расчетов (при расчете товарами, векселями и т.п.). В этом случае в строке 5 ставятся прочерки;
- в графе 1 указывается наименование поставляемых товаров (описание работ, услуг), имущественных прав в соответствии с договором поставки.
- в графах 2, 3, 4, 5, 6, 10 и 11 ставятся прочерки;
- в графе 7 указывается ставка налога: 10/110 или 18/118;
- в графе 8 отражается сумма НДС, исчисленная с полученного продавцом аванса с применением расчетной ставки;
- в графе 9 указывается сумма поступившего аванса (предоплаты).

При заполнении «авансового» счета-фактуры могут возникнуть различные технические трудности. Рассмотрим их более подробно:

- в случае перечисления предоплаты не за определенный товар, а в целом под ассортимент продукции. Конкретная специ-

фикация или заявка составляется уже после оплаты, можно указывать в «авансовом» счете-фактуре обобщенное наименование товаров: нефтепродукты, канцелярские (кондитерские) изделия и т.д.;

- наряду с поставкой товаров в счет полученного аванса оказываются покупателю услуги (выполнить работы). В этом в счете-фактуре необходимо отразить и наименование товаров, и описание работ (услуг);
- когда операции по реализации товаров, оплаченных авансом, облагаются НДС по разным ставкам. Необходимо либо выделить отдельные виды товаров и по каждому проставить ставку налога, либо вписать в графу 1 обобщенное наименование товаров и указать максимальную ставку — 18/118;
- при поступлении аванса в счет разных по времени поставок товара (оказания услуг, выполнения работ). Суммы такой предоплаты можно объединить в одной строке.

## 2.1.2. Корректировочный счет-фактура

Продавец выставляет его покупателю, если была изменена стоимость отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав. В частности, это возможно:

- при изменении цены или тарифа;
- уточнении количества (объема) отгруженных товаров.

Перед составлением корректировочного счета-фактуры продавец должен уведомить покупателя об изменении стоимости отгруженных товаров. Стороны могут заключить соответствующее соглашение или договор. Согласие покупателя или факт уведомления его об изменении стоимости также может подтвердить любой первичный документ. Только при наличии такого подтверждающего документа продавец или покупатель будут вправе принять к вычету НДС на основании корректировочного счета-фактуры (п. 13 ст. 171 и п. 10 ст. 172 НК РФ).

Обязательные реквизиты корректировочного счета-фактуры отличаются от реквизитов счетов-фактур, выставляемых при отгрузке или предоплате.

Согласно п. 3 ст. 168 НК РФ продавец выставляет корректировочный счет-фактуру не позднее пяти дней со дня составления документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя об изменении стоимости отгруженных товаров. В новом п. 5.2 ст. 169 НК РФ перечислены требования к корректировочному счету-фактуре. В частности, в нем обязательно указываются:

- наименование «корректировочный счет-фактура»;

- порядковый номер и дата составления счета-фактуры, по которому изменяется стоимость отгруженных товаров;
- наименование отгруженных товаров, цена которых изменяется или количество которых уточняется, и единица их измерения (при возможности ее указания);
- количество (объем) отгруженных товаров до и после его уточнения;
- цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) без учета НДС до и после ее изменения (в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом НДС);
- стоимость всего количества отгруженных товаров по счету-фактуре без НДС до и после внесенных изменений;
- сумма налога, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок до и после изменения стоимости отгруженных товаров;
- стоимость всего количества отгруженных товаров по счету-фактуре с учетом НДС до и после изменения их стоимости;
- разница между показателями счета-фактуры, по которому осуществляется изменение стоимости отгруженных товаров, и показателями, исчисленными после изменения их стоимости. Если стоимость отгруженных товаров уменьшается, то разница между суммами НДС, исчисленными до и после изменения, указывается с отрицательным знаком.

## 2.2. Налогообложение операций реализации товаров (работ, услуг) по соглашению о предоставлении отступного и новации

В условиях кризиса случаи, когда стороны договора не могут своевременно и полностью выполнить свои обязательства, нередки. Гражданское законодательство в таких случаях предоставляет возможность договориться и изменить порядок выполнения обязательства. Один из таких способов, предусмотренных Гражданским кодексом РФ — новация или отступное.

### 2.2.1. Налоговые обязательства по соглашению о новации

**Новация** — это замена первоначального обязательства между сторонами новым, предусматривающим другой предмет или способ исполнения (ст. 414 ГК РФ). Другими словами, после новации между сторонами фактически возникает новый договор, а значит, и новый порядок налогообложения.

При заключении соглашения о новации необходимо, чтобы стороны согласовали существенные условия нового обязательства.



Например, если заемное обязательство заменяется обязательством по поставке товаров, то в соответствии с п. 3 ст. 455 ГК РФ в соглашении о новации нужно указать наименование и количество товара.

*Не является новацией* изменение сроков и порядка расчетов по договору, а так же при заключении соглашения о новации прекращается обязанность по уплате неустойки, начисленной по первоначальному обязательству.

Рассмотрим наиболее распространенные случаи новации.

**1. Замена обязательства по договору купли-продажи по оплате товара в договор займа** — самый распространенный вид новации.

### **Пример**

Организация ЗАО «Точка» по договору поставки (купли-продажи) поставила организации ООО «Тире» партию кожаных диванов. Однако в силу финансовых трудностей оплатить их компания не смогла. Покупатель и продавец вступили в переговоры и решили, что организация «Тире» погасит задолженность по оплате диванов постепенно в течение полугода, выплатив при этом проценты. Юридически стороны провели новацию обязательства по оплате взаем, после чего организация «Тире» стала заемщиком, а организация «Точка» — заимодавцем.

С точки зрения налогообложения данная операция повлечет за собой следующие последствия для организации:

- ЗАО «Тире», ставшей заемщиком, нет необходимости восстанавливать НДС, принятый к вычету при получении диванов, поскольку такого основания для восстановления налога НК РФ не предусмотрено (п. 3 ст. 170 НК РФ);
- ООО «Точка», ставшей заимодавцем, не надо дополнительно исчислять НДС, так как проведение новации и трансформация задолженности по оплате диванов взаем никак не влияет на суть операции: реализация произошла, товар отгружен. Следовательно, оснований для пересчета НДС не имеется. Проценты по займу, а также сумма займа, возвращаемая организацией «Тире» при исполнении соглашения о новации, НДС не облагаются (пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ).

**2. Договор займа трансформируется в поставку.**

### **Пример**

Между организациями «Точка» и «Тире» заключен договор займа со сроком возврата в течение текущего года с квартальной уплатой авансовых платежей. Организация «Тире» является заемщиком, а организация «Точка» — заимодавцем. При наступлении срока возврата займа необходимой суммы у организации нет, однако у

нее есть партия мебели, которая необходима организации «Точка». В результате компании заключают соглашение о новации займа в поставку партии мебели.

Заключение такого соглашения для организации «Точка» означает, что те деньги, которые были получены от организации «Тире» по договору займа, в момент новации превратились в предоплату за мебель. Поскольку имеется предоплата, необходимо исчислить НДС и выставить организации «Тире» счет-фактуру. Затем уже в период отгрузки партии мебели на их стоимость еще раз исчисляется НДС, но уже организацией «Тире» и одновременно налог, исчисленный с аванса, ею принимается к вычету. Тот факт, что изначально деньги перечислялись в качестве займа, не является препятствием, поскольку подобных ограничений НК РФ не содержит. В качестве договора, предусматривающего перечисление аванса, в нашей ситуации будет выступать соглашение о новации (п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ). Затем, получив комплект мебели и счет-фактуру, организация «Точка» должна восстановить налог, принятый ранее к учету по полученному авансу, и применить налоговый вычет по приобретенному имуществу. Организация «Тире» — по НДС принятого к вычету с уплаченного аванса обязана восстановить налог (пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ) и исчислить НДС в полном объеме с реализованной партии мебели.

Фактически в данном случае налоговые обязательства по НДС ничем не отличаются от обычного приобретения имущества по договору, предусматривающему предоплату.

*3. Обязательства по оплате товаров новируются на обязательство по оказанию услуг.*

Гражданский кодекс РФ позволяет новировать и другие обязательства. Так, обязанность по оплате одних товаров можно новировать в обязательство по встречной поставке других или заменить обязательство по оплате выполненных работ обязательством оказать услуги (или выполнить работы, или поставить товары). Однако при всей кажущейся несхожести налоговые последствия у подобных видов новации одинаковые, поэтому рассмотрим их на примере замены

## **Пример**

Организация «Лист» отгрузила по договору поставки в адрес организации «Ветка» партию компьютеров, но в силу финансовых трудностей оплатить их «Ветка» не смогла. Далее стороны заключают соглашение о новации задолженности по оплате компьютера. При этом это соглашение предусматривает, что в счет оплаты полученных компьютеров организация «Ветка» обязуется оказать организации «Лист» транспортные услуги. В результате новации организация «Ветка» становится исполнителем, организация «Лист» — за-

казчиком, а поставленная партия компьютеров трансформируется в оплату за транспортные услуги.

Для организации «Ветка» подписание такого соглашения будет означать, что полученные ею компьютеры до оказания транспортных услуг превратились в предоплату, а значит, в данном случае необходимо исчислить НДС с аванса. На стоимость транспортных услуг, оказываемых организацией, НДС исчисляется в обычном порядке (в период их оказания), и выставляется счет-фактура.

Не возникает сложностей и у организации «Лист» — начисленный при отгрузке компьютеров НДС возврату не подлежит, поскольку новация не отменяет факта первоначальной реализации. По полученным транспортным услугам организация сможет принять «входной» НДС к вычету на основании счета-фактуры от организации «Ветка».

**4. Новирование в заем аванса, полученного под поставку товара.**

### **Пример**

Организация «Звезда» по договору поставки обязалась передать организации «Луна» партию детских товаров. Под предстоящую поставку ею был получен аванс. Однако из-за проблем с поставщиками передать товары организация «Звезда» не смогла. Более того, в силу финансовых трудностей вернуть аванс компания оказалась также не в состоянии. В результате переговоров было достигнуто соглашение о новации задолженности по возврату аванса взаем, т.е. после новации «Звезда» стал заемщиком, а «Луна» — займодавцем.

У организации «Луна» новация повлечет последствия только в том случае, если НДС по перечисленному авансу был принят к вычету. Тогда правомерен вопрос о его восстановлении в периоде вступления в силу соглашения о новации (пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Компания «Звезда» в период получения предоплаты за предстоящую поставку детских товаров должна была исчислить с нее НДС (пп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ). Однако после новации основания для уплаты указанного налога в бюджет отпадают, поскольку реализации товара не произойдет (ст. 146 НК РФ). Соответственно, налог, уплаченный в бюджет с аванса, необходимо вернуть или зачесть. Для этого в налоговую инспекцию подается заявление о возврате (зачете) излишне уплаченного налога, а за период получения аванса необходимо подать уточненную налоговую декларацию.

## **2.2.2. Налоговые обязательства по соглашению о предоставлении отступного**

Отступное является довольно известным способом прекращения обязательств. В соответствии со ст. 409 ГК РФ «по соглашению

сторон обязательство может быть прекращено предоставлением взамен исполнения отступного (уплатой денег, передачей имущества и т.п.). Размер, сроки и порядок предоставления отступного устанавливаются сторонами. Таким образом, для отступного, как и для новации, характерно волеизъявление двух сторон. Это подтверждается тем, что в ГК РФ говорится о прекращении обязательства «по соглашению сторон».

Чаще всего соглашением об отступном является письменное обещание должника передать кредитору какое-либо неденежное имущество в счет погашения возникшей ранее дебиторской задолженности по оплате поставленных товаров, выполненных работ или услуг, возврату предоставленного займа и пр.

С предложением отступного может выйти как организация-должник, так и кредитор.

Соглашение об отступном заключают только в период исполнения первоначального обязательства или по истечении указанного в нем срока, то есть реализация должна быть признана не в момент подписания соглашения об отступном, а только при фактической передаче товара (выполнении работ, оказании услуг). Таким образом, объект налогообложения возникает только при фактическом исполнении соглашения об отступном. Если же соглашение об отступном подписывается одновременно с первоначальным обязательством, то оно признается ничтожным.

Основное отличие отступного от новации заключается в том, что реализация условий отступного влечет за собой полное прекращение юридического обязательства после фактического погашения задолженности, а при новации старое обязательство прекращается с момента заключения нового соглашения.

Наиболее распространенными обязательствами, которые прекращаются по соглашению об отступном, являются обязательства по договорам купли-продажи, возмездного оказания услуг, займа.

Рассмотрим наиболее распространенные случаи соглашений об отступном.

При заключении соглашения об отступном взамен оплаты приобретенных товаров (работ, услуг) размер отступного может быть:

- больше первоначально принятого сторонами обязательства;
- меньше первоначально принятого сторонами обязательства;
- соразмерным первоначально принятому сторонами обязательству.

Если в соглашении об отступном не прописано, что отступное прекращает обязательство лишь в определенной части, то это означает, что обязательство прекращается полностью. Из этого и нужно исходить при расчете налогов по этой сделке.

Предположим, покупатель приобрел товары по договору купли-продажи, но расплатиться с продавцом не смог. Кредитор (то есть продавец) согласился принять в качестве отступного имущество должника (покупателя).

**1. Передача имущества стоимостью, соизмеримой с первоначально принятым сторонами обязательством.**

### **Пример**

Организация «Стрелка» по договору купли-продажи приобрела партию запасных частей для легковых автомобилей у организации «Белка» на сумму 1180,0 тыс. руб. (в том числе НДС 180,0 тыс. руб.). В связи с финансовыми трудностями покупатель не смог исполнить долговые обязательства перед продавцом денежными средствами и в качестве отступного передал легковой автомобиль стоимостью 1180,0 тыс.руб. (с НДС 18%).

После принятия к учету приобретенных запасных частей и при наличии счета-фактуры поставщика — организации «Белка», должник — организация «Стрелка» вправе принять сумму «входного» НДС к вычету (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ). Предоставление взамен оплаты отступного не означает какой-либо корректировки суммы налогового вычета. В свою очередь, при передаче автомобиля организация «Стрелка» обязана выставить счет-фактуру организации «Белка» и исчислить НДС со стоимости автомобиля.

Таким образом, у поставщика и должника сумма НДС, исчисленная и принятая к вычету составит 118,0 тыс. руб. Иными словами, на дату исполнения соглашения о предоставлении отступного, т.е. на день передачи кредитору товаров (работ, услуг) необходимо исчислить НДС и выставить счет-фактуру как при обычной реализации (пп. 1 п. 1 ст. 146, п. 1 ст. 154, п. 3 ст. 168 НК РФ).

**2. Передача имущества стоимостью меньшей первоначально принятого сторонами обязательства.**

При заключении такого соглашения у сторон сделки все операции учитываются в общем порядке, а именно: после принятия к учету приобретенных товаров (работ, услуг) и при наличии счета-фактуры поставщика (подрядчика, исполнителя) должник вправе принять сумму «входного» НДС к вычету (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ). Предоставление взамен оплаты отступного не предполагает какой-либо корректировки суммы налогового вычета, как у кредитора, так и у должника.

На дату исполнения соглашения о предоставлении отступного (т.е. на день передачи кредитору товаров (выполнения работ, оказания услуг)) должник обязан исчислить НДС и выставить счет-фактуру как при обычной реализации (пп. 1 п. 1 ст. 146, п. 1 ст. 154, п. 3

ст. 168 НК РФ). Для вычета НДС и кредитор и должнику необходимы счет-фактура на приобретенное имущество, соглашение об отступном и документ, подтверждающий фактическую передачу имущества в качестве отступного (например, акт приема-передачи). Таким образом, у должника отражаются доходы и расходы как от обычной реализации, а у кредитора полученное имущество приходится по цене первоначального договора. Таким образом, если кредитор соглашается взять имущество своего должника в оплату его долга, значит, он считает его равноценным цене первоначальной сделки. И поэтому именно по сумме погашенного долга кредитор необходимо отразить у себя в учете стоимость полученного имущества

### Пример

ООО «Василек» 2 ноября т.г. реализовало ООО «Лютик» товары стоимостью 2360,0 тыс. руб., в том числе НДС 18% — 360,0 тыс. руб.

30 ноября т.г. по соглашению об отступном ООО «Лютик» передало ООО «Василек» грузовой автомобиль. В соглашении об отступном указана стоимость автомобиля 1700,0 тыс. руб., что соответствует его остаточной стоимости в налоговом учете. В соответствии с соглашением предоставление отступного полностью прекращает обязательства ООО «Лютик» по оплате товаров перед ООО «Василек».

Прибыль ООО «Лютик» от передачи по соглашению об отступном грузового автомобиля составит 300 000 руб., НДС к уплате в бюджет — 306,0 тыс. руб., НДС — налоговый вычет по приобретенным товарам — 360,0 тыс. руб.

ООО «Василек» примет автомобиль на учет по стоимости погашенного обязательства (без НДС) — 1700,0 тыс. руб. и значит, часть имущества, реализованного по первоначальному договору, передана должнику безвозмездно — следовательно, в этой части расходы не могут учитываться для целей налогообложения прибыли (п. 16 ст. 270 НК РФ). НДС — налоговый вычет указанный в счете-фактуре, полученного от ООО «Лютик», составит в сумме 306,0 тыс. руб., а НДС к уплате в бюджет — 360,0 тыс. руб.

Таким образом, передача в качестве отступного неравноценного имущества не ведет к каким-либо негативным налоговым последствиям в части исчисления НДС.

**3. Передача имущества стоимостью большей первоначально принятого сторонами обязательства.**

В данной ситуации порядок определения налоговой базы и исчисление налогов проводится в порядке, обратном предыдущему примеру.

## Пример

ООО «Василек» 2 ноября т. г. реализовало ООО «Лютик» товары стоимостью 2006,0 тыс. руб., в том числе НДС 18% — 306,0 тыс. руб.

30 ноября т. г. по соглашению об отступном ООО «Лютик» передало ООО «Василек» грузовой автомобиль. В соглашении об отступном указана стоимость автомобиля 2000,0 тыс.руб., что соответствует его остаточной стоимости в налоговом учете. В соответствии с соглашением предоставление отступного полностью прекращает обязательства ООО «Лютик» по оплате товаров перед ООО «Василек».

Таким образом, ООО «Лютик» от передачи по соглашению об отступном грузового автомобиля понесет убыток 300 000 руб.; НДС к уплате в бюджет — 360,0 тыс. руб.; НДС — налоговый вычет по приобретенным товарам — 306,0 тыс. руб.

ООО «Василек» примет автомобиль на учет по стоимости погашенного обязательства (без НДС) — 2000,0 тыс. руб. и к вычету НДС в сумме 360 тыс. руб.

Таким образом, имущество, полученное кредитором ООО «Василек» в качестве отступного, дороже имущества, реализованного должнику по первоначальному договору. НДС — налоговый вычет указанный в счете-фактуре, полученного от ООО «Лютик», составит в сумме 360,0 тыс. руб., а НДС к уплате в бюджет — 306,0 тыс. руб.

Если отступное получено деньгами, то с суммы превышения задолженности, необходимо исчислить НДС на основании пп. 2 п.1 ст.162 НК РФ, согласно которому налоговая база по НДС увеличивается на суммы, иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). НДС исчисляется по расчетной ставке 18/118 (10/110) согласно п.4 ст.164 НК РФ.

## 2.3. Реализация предметов залога

Залог, поручительство, банковская гарантия, задаток являются одним из способов обеспечения должником своих обязательств (ст. 329 ГК РФ).

Сущность залога заключается в том, что в случае неисполнения должником своих обязательств его кредитор наделяется правом (имеет преимущество перед другими лицами) получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества должника. Залог возникает в силу договора, но может быть обусловлен и законом (п. 3 ст. 334 ГК РФ).

Сторонами договора о залоге являются залогодержатель (кредитор) и залогодатель. Залогодателем могут быть как сам должник, так и третье лицо, имеющее на залоговую вещь право собственности.

Договор о залоге заключается в письменной форме, несоблюдение данного требования влечет недействительность соглашения. В соответствии со ст. 339 ГК РФ в договоре о залоге указываются:

- предмет залога и его оценка;
- существо, размер и срок исполнения обязательства, обеспечиваемого залогом;
- сторона, у которой будет находиться заложенное имущество.

Для целей налогообложения предоставление товаров, имущества, имущественных прав в залог *не образует*:

- объекта обложения НДС, таковой возникает только при реализации предмета залога (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ);
- доходов и расходов при исчислении налога на прибыль в виде стоимости заложенного имущества в учете залогополучателя и залогодателя (пп. 2 п. 1 ст. 251 и п. 32 ст. 270 НК РФ).

В свою очередь, залогодатель вправе включить в расчет налогооблагаемой базы расходы, связанные с оценкой и страхованием предмета залога — товаров (ст. 171, п. 1 ст. 252, ст. 264, пп. 5, 7 п. 1 ст. 263 НК РФ).

В случае неисполнения должником обязательств перед кредитором (залогодержателем), то последний в силу закона вправе удовлетворить свои требования путем обращения взыскания на заложенное имущество (п. 1 ст. 348 ГК РФ). Обращение взыскания на имущество должника является согласно пп.1 п. 3 ст. 68 Закона об исполнительном производстве<sup>1</sup> мерой принудительного исполнения обязательства. Эта процедура подразумевает изъятие имущества у должника, его реализацию либо передачу взыскателю.

Вместе с тем, для того чтобы судебный пристав, сам залогодержатель или лица, действующие в его интересах, смогли реализовать предмет залога, он должен быть изъят у залогодателя. Таким образом, заложенные вещи подлежат изъятию из оборота, но в этот момент они еще не выбывают из состава материальных ценностей залогодателя. Общее правило о переходе права собственности при обращении взыскания на имущество гласит: право собственности на имущество прекращается у собственника с момента возникновения права собственности на изъятое имущество у лица, к которому переходит это имущество. Отсюда следует вывод: применение того или иного способа реализации заложенного имущества предопределяет момент перехода права собственности на товары, изъятые из оборота залогодателя.

В свою очередь, переход права собственности на заложенные товары является основополагающим фактором, обуславливающим возникновение в учете залогодателя доходов и расходов, связанных с реализацией предмета залога, а также возникновение обязательств

<sup>1</sup> Федеральный закон от 02.10.2007 № 229-ФЗ.



перед бюджетом по уплате НДС. Учет и налогообложение операций по реализации предметов залога, осуществляются по общим правилам.

Основная сложность заключается в том, что залогодатель далеко не всегда имеет необходимые сведения о сделке купли-продажи заложенного товара, поскольку на законодательном уровне, не прописана процедура обмена информацией и первичными документами, подтверждающими ее совершение в целях правильного и своевременного отражения хозяйственных операций в учете и исчисления налогов.

### **Пример 1**

ООО «ДЛ» имеет непогашенный кредит на общую сумму (с учетом процентов) 500 000 руб. Обязательства по кредитному договору обеспечены залогом — грузовым автомобилем. Залоговая стоимость имущества определена согласно договору о залоге в сумме 500 000 руб., а балансовая стоимость составляет 750 000 руб. В связи с невыполнением обязательств по кредитному договору на предмет залога обращено взыскание в судебном порядке. Службой судебных приставов возбуждено исполнительное производство, и автомобиль изъят у ООО «ДЛ». Автомобиль реализован посредством проведения торгов. Продажная стоимость составила 590 000 руб. (в том числе НДС 90 000 руб.).

Согласно п. 4 ст. 161 НК РФ при реализации имущества по решению суда налоговая база по НДС определяется с учетом положений разд 5.1 НК РФ, а сам налог исчисляется и уплачивается налоговым агентом (органом, организацией или индивидуальным предпринимателем, уполномоченным осуществлять реализацию указанного имущества).

### **Пример 2**

Изменим условия примера 1. Предположим, что между банком и ООО «ДЛ» заключено соглашение о внесудебном порядке обращения взыскания на предмет залога (в случае неисполнения заемщиком обязательств по кредитному договору). При этом стороны договорились, что заложенное имущество реализуется третьему лицу посредством заключения договора комиссии. Банком проведена оценка предмета залога, согласно которой рыночная стоимость автомобиля определена в сумме 708 000 руб. (в том числе НДС 108 000 руб.).

Положения п. 4 ст. 161 НК РФ о возложении обязанностей по уплате НДС на налогового агента на данную ситуацию не распространяются, поскольку закрепленный в нем порядок действует лишь при реализации предметов залога по решению суда. Таким образом, даже если обращение взыскания на имущество проводится

службой судебных приставов на основании исполнительной надписи нотариуса (в рамках исполнительного производства, но все же во внесудебном порядке), залогодатель должен исполнить свои обязанности перед бюджетом и в части НДС и налога на прибыль самостоятельно. При этом налогообложение данной операции ничем не отличаются от стандартной сделки купли-продажи товара.

## 2.4. Передача имущественных прав

Имущественным правом следует считать право, направленное на получение определенного блага, поддающегося денежной оценке.

Имущественные права являются одним из активов, которым налогоплательщик распоряжается по своему усмотрению (ст. ст. 128, 129 ГК РФ). В частности, его можно продать, передать кредитутору в оплату долга, передать безвозмездно и т.д.

Передача имущественных прав является объектом налогообложения по НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Однако не всякая передача имущественных прав облагается НДС. Налоговый кодекс РФ предусмотрел только несколько ситуаций, когда при передаче имущественных прав возникает обязанность исчислить и уплатить НДС в бюджет:

1. уступка новым кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции, по реализации которых подлежат налогообложению (п. 2 ст. 155 НК РФ);
2. уступка новым кредитором денежного требования, приобретенного у третьего лица (п. 4 ст. 155 НК РФ);
3. передача имущественных прав (в том числе участниками долевого строительства) на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места (п. 3 ст. 155 НК РФ);
4. передача прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав (п. 5 ст. 155 НК РФ)<sup>1</sup>.

Рассмотрим эти ситуации более подробно.

В данном параграфе первая и вторая ситуации для целей налогообложения рассматриваются вместе

### 2.4.1 Договор цессии

Уступка денежного требования называется цессией.

Первоначальный кредитор (цедент) передает другому лицу (цессионарию) право потребовать у своего должника денежные средства (или выполнить другие обязательства).

На практике договор цессии может быть заключен при возникновении дебиторской задолженности:

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 01.02.2011 № 03-07-11/21).

- в случае если договором купли-продажи предусмотрена предварительная оплата (полная или частичная) и после ее перечисления у покупателя (заказчика) возникает право требования поставки товара, выполнения работ, оказания услуг;
- в случае поставки товаров, оказания услуг, выполнения работ, когда договором купли-продажи предусмотрена оплата после перехода права собственности к покупателю;
- и другие условия.

Лица, у которых возникает дебиторская задолженность, принято называть кредиторами.

В силу разных обстоятельств до момента погашения задолженности (исполнения обязательства) кредитор имеет право уступить право требования другому лицу. Такими обстоятельствами, например, могут быть:

- нужда в деньгах, а требовать возврата аванса нецелесообразно;
- предложение организации, скупающей долги и обязательства конкретной компании, от которого невозможно отказаться;
- предоплата заранее была произведена с целью дальнейшей ее уступки другому лицу.

Можно назвать еще достаточно много причин, по которым организация уступает свое право требования дебиторской задолженности.

Таким образом, к должнику с требованием выполнить условия заключенной им сделки — передать право собственности на товар или результат работы — может обратиться и не то лицо, с которым был заключен договор, а совсем другое. И если новый кредитор предъявляет должным образом оформленные документы, подтверждающие перевод на него права требования долга, то должник обязан выполнить условия сделки и погасить свою задолженность уже новому лицу. При этом согласно п. 2 ст. 382 ГК РФ согласия должника, если это прямо не предусмотрено договором, не требуется.

В соответствии со ст. 389 ГК РФ уступка требования должна быть оформлена в той же форме, в какой был заключен и первоначальный договор (сделка).

### **Пример**

ЗАО «Траст» оказала консультационные услуги ООО «Гарант» на сумму 200 000 руб. Не дожидаясь оплаты, ЗАО «Траст» уступает дебиторскую задолженность другой организации ЗАО «Фикс». В сложившейся ситуации ООО «Гарант» (должник) обязан погасить долг новому кредитору — ЗАО «Фикс».

Кредитор, который приобрел денежное требование в результате уступки, также вправе переуступить его другому лицу или предъявить его к оплате должнику.

Порядок уплаты НДС при уступке денежного требования<sup>1</sup> не зависит от того, кто это требование передает:

- первоначальный кредитор — поставщик товаров (работ, услуг) исчисляет НДС с суммы превышения полученного дохода над размером денежного требования;
- новый кредитор, получивший денежное требование от поставщика товаров (работ, услуг) обязан исчислить НДС, и налоговая база определяется как разница между полученным доходом и ценой приобретения требования;
- новый кредитор, который получил денежное требование от третьего лица, обязан исчислить НДС и налоговая база определяется как разница между полученным доходом и ценой приобретения требования.

Таким образом, платить НДС при уступке денежного требования должны все лица переуступающие и приобретающие требование в результате уступки.

С 1-го октября 2011 г. доход от переуступки прав требования по договорам, в основе которых лежат любые операции по реализации товаров (работ, услуг), не облагаемые НДС, подлежит налогообложению в соответствии с п.2 ст.155 НК РФ.

В случае переуступки денежного требования по цене, не превышающей цену его приобретения, налоговая база равна нулю. Поэтому налог в этом случае не уплачивается.

Уступка денежного требования новым кредитором облагается НДС по расчетной налоговой ставке 18/118.

### Пример

Организация «Гарант» приобрела у ЗАО «Траст» жизненно необходимое медицинское оборудование на сумму 600,0 тыс. руб. НДС в договоре не предусмотрен, поскольку реализация данной медицинской техники не облагается налогом на основании пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ. Договором предусмотрены штрафные платежи за несвоевременную оплату в сумме 50,0 тыс. руб.

Не дожидаясь оплаты от должника, организация «Траст» переуступила денежное требование организации «Фикс» за 610,0 тыс. руб., которая в свою очередь переуступила денежное требование ООО «Бакс» за 620,0 тыс. руб. Через 10 календарных дней, после наступления срока платежа, организация «Гарант» погасила свою задолженность, перечислив денежные средства в сумме 650,0 тыс. руб. ООО «Бакс».

<sup>1</sup> Федеральный закон № 245-ФЗ от 19.07.2011.

Налоговые обязательства:

ЗАО «Траст» при уступке денежного требования обязана исчислить НДС и заплатить в бюджет в сумме 1 525,43 руб. ( $10\,000 \times 18:118 \cdot 1$ ), так как сумма переуступки больше задолженности на 10, тыс. руб.

Организация «Фикс» при переуступке денежного требования исчисляет налог в сумме 1 758,12 руб. с разницы в 11525,43 руб. между приобретенным правом и реализуемым ( $(620000 - 608474,57) \times 18:118 \cdot 1$ ). НДС к уплате в бюджет составляет 232,69 руб.

ООО «Бакс» при погашении задолженности организации «Гарант» обязана исчислить налог на добавленную стоимость в сумме 4 844,46 руб. [ $(650000 - 618241,88) \cdot 18:118 \cdot 1$ ]. НДС, подлежащий уплате в бюджет составит 3 086,34 руб.

Каждая организация обязана выписать счет-фактуру на сумму переуступаемой задолженности и НДС, с последующей регистрацией в книге продаж и книге покупок. Налоговый вычет по НДС применяется организациями в общеустановленном порядке.

В случае если при переуступке денежного требования разница между ценой переуступки и расходами по приобретению денежного требования равна нулю, то исчисленная сумма налога на добавленную стоимость, также равна нулю.

## 2.4.2. Факторинговые операции

Разновидностью договора цессии являются факторинговые операции.

Договор факторинга предусматривает предпринимательские отношения. Поставщик, приобретая денежное требование (дебиторскую задолженность) к покупателю (после отгрузки товара, выполнения работ или оказания услуг), не дожидаясь его исполнения (передачи денежных средств), уступает данное требование банку или иной коммерческой организации<sup>1</sup> в обмен на получение займа или кредита, либо предоставляет его в качестве способа обеспечения исполнения обязательств перед банком.

Поскольку, что юридическую сущность обязательств, возникающих из договора факторинга, составляет уступка денежного требования (цессия), между этими договорами все же существуют принципиальные различия, представленные в табл. 2.1.

<sup>1</sup> Коммерческая организация имеет право заключать договора факторинга при наличии лицензии на основании Федерального закона от 09.04.2009 № 56-ФЗ.

Таблица 2.1

Уступка требования (цессия)	Договор финансирования под уступку денежного требования (договор факторинга)
Передача принадлежащих кредитору прав может быть совершена как по сделке (уступка требования), так и на основании закона (п. 1 ст. 382, ст. 387 ГК РФ)	Обязательства имеют договорный характер, т.е. возникают исключительно из договора (п. 1 ст. 824 ГК РФ)
Предметом цессии является непосредственно передача права (требования) (п. 1 ст. 382 ГК РФ)	Предметом факторинга является финансирование (кредитование) одного лица другим в счет передачи последнему денежного требования этого лица к третьей стороне (п. 1 ст. 824 ГК РФ)
Уступается только право (требование) (п. 1 ст. 382 ГК РФ)	Наряду с уступкой требования сторонами совершается ряд действий, непосредственно с ней не связанных (п. 2 ст. 824 ГК РФ)
Денежные средства передаются новым кредитором первоначальному кредитору в оплату приобретенного имущественного права (если цессия является возмездной) (п. 1 ст. 382 ГК РФ)	Иная последовательность совершаемых действий: наоборот, денежное требование либо уступается в обмен на передаваемые денежные средства, либо передается в качестве средства обеспечения исполнения обязательств по другому договору (п. 1 ст. 824 ГК РФ)
Уступаемое требование может иметь любой характер (п. 1 ст. 382 ГК РФ)	Уступаемое требование должно быть только денежным (п. 1 ст. 824 ГК РФ)
Уступается право, которое в момент заключения сделки о его уступке уже принадлежит кредитору на основании обязательства (п. 1 ст. 382 ГК РФ)	Предусмотрена возможность уступки права на получение денежных средств, которое уже существует в настоящем либо возникнет в будущем времени (п. 1 ст. 824 ГК)
Участниками могут быть любые лица (п. 1 ст. 382 ГК РФ)	Финансовым агентом (одной из сторон договора факторинга) обязательно должен быть банк, иная кредитная организация либо коммерческая организация, имеющая лицензию на осуществление деятельности такого типа (ст. 825 ГК)
Должник вправе выдвигать против своего нового кредитора все требования, которые возникли у него по отношению к своему первоначальному кредитору к тому моменту, когда он узнал об уступке права (ст. 386 ГК РФ)	Должник вправе выдвигать против своего нового кредитора (банка) только денежные требования (п. 1 ст. 832 ГК РФ)
Нормы ст. 382—390 ГК РФ, касающиеся уступки требования, запрета на последующую переуступку права не содержат, поэтому можно предположить, что она допускается независимо от наличия специальной договоренности сторон	Допускается дальнейшая переуступка денежного требования новым кредитором иному финансовому агенту только при наличии специальной договоренности сторон (ст. 829 ГК)
Нормами ст. ст. 382—390 ГК РФ возможность возвращения новым кредитором сумм, полученных от должника, не предусмотрена	Финансовый агент при определенных обстоятельствах обязан вернуть полученные от должника денежные суммы (ст. 830 ГК)

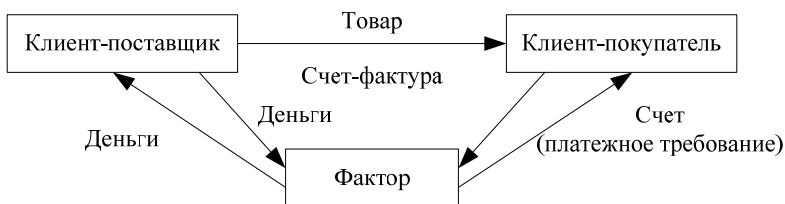
Факторинговые операции являются разновидностью посреднических операций. Факторинг (от англ. factor — маклер, посредник) представляет собой выкуп платежных требований у поставщика товаров (работ, услуг); иначе говоря, это переуступка банку неоплаченных долговых требований, возникающих между контрагентами в процессе реализации продукции, выполнения работ, оказания услуг. Основой данной операции является кредитование предпринимательских сделок. В соответствии с Конвенцией 1988 г. операция считается факторинговой, если она удовлетворяет как минимум двум из четырех признаков:

- 1) наличию кредитования в форме предварительной оплаты долговых требований;
- 2) ведению бухгалтерского учета поставщика, прежде всего учета реализации;
- 3) инкассированию его задолженности (получение задолженности от покупок);
- 4) страхованию поставщика от кредитного риска.

В факторинговых операциях участвуют три стороны:

- коммерческий банк либо специализированное учреждение, покупающее счета-фактуры у своих клиентов (фактор);
- промышленная или торговая фирма, заключившая соглашение с факторинговой компанией — клиент (поставщик товара, кредитор);
- фирма — покупатель товара — предприятие (заемщик).

Взаимоотношения по факторинговым операциям схематично представлены на рис. 2.1.



*Рис. 2.1. Факторинговые операции*

Фактор приобретает у клиента-поставщика право требовать денежные средства за поставленный товар с покупателя, перечисляя ему стоимость товара за вычетом комиссионного вознаграждения, и предъявляет платежные требования клиенту-покупателю, который перечисляет на их основе деньги фактору. Для осуществления операций по факторингу заключается договор, в котором оговариваются оформление документации, сроки и доля суммы платежей фактора от суммы платежных требований, порядок реализации опера-

ции, максимальные суммы по операциям факторинга, размеры комиссионного вознаграждения и другие условия. Подписанию договора предшествует аналитическая работа фактора. Получив заявку от предприятия, банк (специализированная организация) изучает экономическое и финансовое положение потенциального клиента, характер его деловых связей, на основе чего принимает решение о заключении факторингового договора. При этом клиент направляет ему все счета-фактуры, выставленные на покупателей. По каждому документу клиент должен получить согласие на оплату, так как после изучения всех счетов-фактур, определяется платежеспособность покупателей. При благоприятном решении фактор оплачивает счет или в момент наступления срока платежа, или досрочно. При этом открывается особый факторинговый счет, куда поступает оплата от покупателей. Выданный заем и комиссионное вознаграждение фактор погашает за счет этих поступлений.

Факторинг экономически выгоден всем участникам сделки. Для клиента-поставщика это уверенность в своевременной оплате товара, страхование кредитного риска, для факторинговой компании или банка — получение комиссионного вознаграждения.

### **Пример**

Крупный производитель строительного оборудования по характеру своей деятельности вынужден иметь дело с большим количеством заказчиков-должников. Компания постоянно испытывает необходимость в финансовых ресурсах. В этом случае ей выгодно заключить факторинговый договор со специализированной организацией, по которому та приняла бы на себя за определенное вознаграждение обязательства по истребованию денег с этих должников, одновременно с этим предоставив фирме деньги для строительства. Таким образом, с одной стороны, освобождается фирма от собирания денег у своих должников, а с другой — решаются текущие проблемы ее производственной деятельности.

В случае невозврата фирмой в обусловленный договором кредита срок заемной суммы фактор приобретает права требования к заказчику фирмы по оплате приобретенных ими объектов строительства.

### *Исчисление НДС финансовым агентом*

---

На практике право требования долга уступается клиентом финансовому агенту за финансирование в размере 100% уступленной задолженности. При этом агент взимает за свои услуги (обработка документов, факторинговое обслуживание, предоставление денежных ресурсов и др.) комиссию. Все услуги, оказываемые фактором клиенту, облагаются НДС по ставке 18%.



Финансирование под уступку денежного требования не относится к освобождаемым от налогообложения банковским операциям в соответствии с пп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ.

Налогообложение факторинговых операций у фактора осуществляется в следующем порядке:

- налог на добавленную стоимость исчисляется на сумму агентского вознаграждения;
- налогообложению подлежит полученная финансовым агентом разница между средствами, выплаченными должником, и денежными средствами, перечисленными клиенту.

Не позднее пяти дней со дня оказания соответствующих услуг финансовый агент обязан выставить клиенту счет-фактуру на сумму своего вознаграждения (п. 3 ст. 168 НК РФ). Моментом определения налоговой базы является день оказания услуг финансирования под уступку денежного требования (п. 1 ст. 167 НК РФ).

#### Налоговые вычеты у клиента

Суммы НДС, связанные с вознаграждением финансового агента, возмещаются в обычном порядке. Таким образом, если в основе договора финансирования под уступку денежного требования лежат операции по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, то суммы налога, уплаченные поставщиком этих товаров (работ, услуг) финансовому агенту, подлежат вычету в общеустановленном порядке.

Если в основе договора финансирования под уступку денежного требования лежат операции по реализации товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС, суммы налога, уплаченные финансовому агенту в составе его вознаграждения, не подлежат вычету и на основании п. 2 ст. 170 НК РФ учитываются в стоимости данных услуг.

## 2.5. Передача прав, связанных с заключением договора, арендных прав

Совершение операций по передаче прав, связанных с правом заключения договора регламентируются гражданским законодательством России. В основном это так называемые субдоговоры, когда основной договор перезаключается с третьим лицом.

Под *передачей арендных прав* в гражданском и земельном законодательстве понимают передачу действующим арендатором третьим лицам своих прав пользоваться арендованным имуществом и

иных прав, вытекающих из договора аренды (ст. 615, 631 ГК РФ, ст. 22 Земельного кодекса РФ). Арендатор вправе с согласия арендодателя:

- сдавать арендованное имущество в субаренду (поднаем);
- передавать свои права и обязанности по договору аренды другому лицу (перенаем);
- предоставлять имущество в безвозмездное пользование;
- отдавать арендные права в залог;
- вносить их в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных товариществ и обществ или паевого взноса в производственный кооператив.

Срок, на который заключен договор субаренды, не может быть больше, чем срок договора аренды; досрочное расторжение договора аренды влечет расторжение договора субаренды.

Организация может продать третьему лицу право на заключение договора аренды земли. В соответствии с п. 2 ст. 30.1 Земельного кодекса РФ продажа права на заключение договоров аренды земельных участков для жилищного строительства осуществляется на аукционах, за некоторыми исключениями. Победитель торгов может в установленных законом случаях переуступить право заключить договор аренды другому лицу<sup>1</sup>.

Осуществление указанных прав, возможно, как с согласия первого лица, так и без его согласия (ст. 638, 615 и др. ГК РФ).

При совершении операций по передаче прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав налоговая база определяется в том же порядке, что и при обычной реализации.

Исключением из данного правила являются договора по передаче прав на использование интеллектуальной собственности в соответствии с пп. 1 и 5 ст. 1238 ГК РФ.

При заключении сублицензионного договора на право использования объектов интеллектуальной собственности, как изобретение, полезная модель, промышленный образец, программа для ЭВМ, база данных, топология интегральных микросхем или секрет производства (ноу-хау), применяется льгота, предусмотренная пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ.

При заключении сублицензионного договора в отношении объектов интеллектуальной собственности, не перечисленных в пп. 26

---

<sup>1</sup> Арендные платежи за землю НДС не облагаются на основании пп. 7 п. 2 ст. 149 НК РФ, а плата за право заключения договора аренды облагается в общем порядке, при этом, органы местного самоуправления выполняют обязанности налогоплательщика самостоятельно (приобретатель не выступает налоговым агентом). Следовательно, приобретатель права на заключение договора может принять НДС к вычету, уплаченный им в составе стоимости права, на общих основаниях.

п. 2 ст. 149 НК РФ исчисление НДС производится в общеустановленном порядке.

В отличие от всех прочих видов реализации имущественных прав, перечисленных в ст. 155 Налогового кодекса РФ, в данном случае НДС исчисляется по прямой ставке — 18% (п. 3 ст. 164 НК РФ).

Моментом возникновения налоговой базы является день передачи имущественных прав новому владельцу в соответствии с условиями договора (п. 8 ст. 167 НК РФ).

Не позднее пяти календарных дней со дня получения предоплаты и (или) передачи прав необходимо выставить покупателю счет-фактуру, зарегистрировать его в книге продаж и второй экземпляр хранить в журнале выставленных счетов-фактур.

### Пример 1

ЗАО «ККСС» — заказчик заключило договор подряда на строительство склада на общую сумму 1,5 млн руб. с ЗАО «Монтаж» — подрядчик. В свою очередь ЗАО «Монтаж» заключило субподрядный договор с ООО «Строитель» на проведение определенных работ по строительству склада на сумму 0,5 млн руб. Договором подряда и субподряда предусмотрены расчеты по окончании строительства после подписания акта выполненных работ ф.2-КС.

Налоговые обязательства контрагентов следующие.

ООО «Строитель» представляет ЗАО «Монтаж» акт выполненных работ и счет-фактуру на сумму 0,590 млн руб.  $[(0,5 \text{ млн} \cdot 0,18) + 0,5 \text{ млн руб.}]$  НДС в сумме 0,09 млн руб. подлежит уплате в бюджет.

ЗАО «Монтаж» представляет ЗАО «ККСС» акт выполненных работ и счет-фактуру на сумму 1,770 млн руб.  $[(1,500 \text{ млн} \cdot 0,18) + 1,500 \text{ млн}]$ . При этом организация имеет право на применение налогового вычета НДС уплаченного ООО «Строитель» в сумме 0,09 млн руб. НДС в сумме 0,180 млн руб.  $(0,270 \text{ млн} - 0,090 \text{ млн})$  подлежит уплате в бюджет.

ЗАО «ККСС» после постановки на бухгалтерский учет объекта основных средств — склада имеет право применить налоговый вычет в сумме 0,270 млн руб. в соответствии со счетом-фактурой, представленного ЗАО «Монтаж».

### Пример 2

В январе организацией ККСС приобретено на аукционе право аренды земельного участка, принадлежащего на праве владения муниципальному образованию, на пять лет. Стоимость права аренды составила 354 000 руб. (в том числе НДС 54 000 руб.). Ежемесячная арендная плата за земельный участок договором установлена в 20 000 руб. В августе этого же года по согласованию с муниципалитетом организация ККСС уступает право аренды земельного участка организации БМВ за 450 000 руб. (без учета НДС).

Налоговые обязательства следующие.

Муниципальное образование при получении оплаты за приобретение права аренды от ККСС уплачивает самостоятельно в бюджет НДС в сумме 54 000 руб.<sup>1</sup> В течении пяти дней выставляет организации счет-фактуру. Арендные ежемесячные платежи налогом не облагаются.

Организация ККСС при соблюдении условий по применению налогового вычета имеет право «входящий» НДС в сумме 54 000 руб. принять к вычету. По операции уступки права аренды организации БМВ необходимо исчислить налог и выписать счет фактуру на общую договорную сумму 531000 руб. (450 000 + 81 000), сумма НДС составит 81 000 руб. (450 000 · 0,18).

Организация БМВ после получения первичных документов имеет право применить налоговый вычет в сумме 81 000 руб.

## 2.6 Передача имущественных прав на жилые дома и нежилые помещения, доли в них, гаражи и машино-места

Передача имущественных прав на жилые дома и помещения, доли в них, гаражи возможна в тех случаях, когда право собственности на имущество еще не зарегистрировано.

В большинстве случаев указанные права возникают из инвестиционных договоров или договоров участия в долевом строительстве.

Права и обязанности участников таких договоров установлены Федеральными законами от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» и от 30.12.2004 № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации».

Так, по инвестиционному договору инвестор вносит денежные средства, имущество и прочие инвестиции, приобретая тем самым право требования законченного строительством объекта недвижимости (здания, квартиры или доли в них). До окончания строительных работ инвестор может передать принадлежащее ему имущественное право третьему лицу, в том числе и по договору уступки права требования (ст. 6 Закона № 39-ФЗ).

Передача имущественных прав по договору участия в долевом строительстве возможна после уплаты участником цены договора или одновременно с переводом долга на нового участника долевого строительства в соответствии с ГК РФ. Уступка допускается с момента государственной регистрации договора участия в долевом

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 01.02.2011 № 03-07-11/21).

строительстве и до момента подписания сторонами передаточного акта или иного документа о передаче объекта долевого строительства. При этом соглашение (договор) об уступке прав требований по договору участия в долевом строительстве также подлежит государственной регистрации (ст. 389 ГК РФ, ст. 25.1 Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним»).

Передача имущественных прав на жилые дома и помещения, доли в них, гаражи и машино-места облагается НДС с разницы между ценой передаваемого имущественного права (с учетом НДС) и затратами на его приобретение. Таким образом, налоговая база представляет собой разницу между доходами от продажи права и расходами на его приобретение.<sup>1</sup>

Налоговая ставка установлена как расчетная 100% от 18/118.

Обязанность исчислить НДС возникает в том налоговом периоде, в котором заключен договор уступки. В случае если договор уступки подлежит государственной регистрации, то момент уступки — дата государственной регистрации договора.

При передаче имущественных прав на жилые дома и помещения, доли в них, гаражи и машино-места продавец обязан предъявить к оплате покупателю сумму налога и выставить счет-фактуру

### Пример

ОАО «Усадьба» по договору долевого участия в строительстве жилого дома внесла денежные средства в сумме 20 000 000 руб. строительной компании «Стройинвест». До окончания строительства «Усадьба» уступает свое право долевого участия ОАО «Город» за 24 500 000 руб. (в том числе НДС.)

Налоговые обязательства:

При перечислении инвестиционных средств в сумме 20 000 000 руб., налоговых обязательств не возникает на основании пп. 1 п. 2 ст. 146, пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ.

ОАО «Усадьба» обязана исчислить НДС по расчетной ставке с разницы между полученным доходом в 24 500 000 руб. и произведенным расходом в 20 000 000 руб. Сумма налога подлежащая уплате в бюджет составила 686 441 руб.  $[(24\,500\,000 - 20\,000\,000) \times 18/118 \cdot 1]$ . Счет-фактура за данный налоговый период, в котором произошла передача прав, выписывается в общеустановленном порядке.

ОАО «Город» может иметь право на вычет только в случае использования жилого помещения в налогооблагаемой НДС деятельности.

---

<sup>1</sup> Налоговый кодекс РФ не определяет понятие расходов в целях применения ст. 155 НК РФ. ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 07.08.2008 № А28-370/2008-10/21 указал, что расходы можно определять на основании пп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ как цену приобретения имущественных прав и сумму расходов, связанных с их приобретением.

Полученный от первоначального инвестора счет-фактуру необходимо зарегистрировать в книге покупок.

При передаче имущественных прав на нежилые помещения<sup>1</sup> налоговые обязательства определяются в том же порядке, что и по жилым домам и помещениям.

## 2.7. Передача товаров, выполнение работ, оказание услуг для собственных нужд

Передача товаров для собственных нужд — это передача товаров внутри организации от одного структурного подразделения другому подразделению. Таким образом, выполнение работ или оказание услуг для собственных нужд — это выполнение работ, оказание услуг собственными силами структурных подразделений организации не направленная на получения дохода.

Под структурным подразделением организации в этих случаях понимается структурное подразделение, которое может располагаться как в месте нахождения самой организации (например, производственный цех, обслуживающий цех, столовая и т.д.), так и вне места ее нахождения (обособленное подразделение, например дом культуры, спортзал, дом отдыха).

Передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не уменьшают (в том числе через амортизационные отчисления) налогооблагаемую прибыль, признается объектом налогообложения по НДС. Налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии — исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога. Налоговая ставка применяется в размере 10 или 18% в зависимости от вида передаваемых товаров (работ, услуг).

Рассчитать налоговую базу и исчислить НДС по такой операции необходимо в том налоговом периоде, на который приходится день совершения указанной операции (день соответствующей передачи).

Источником уплаты суммы НДС при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд являются собственные средства (чистая прибыль).

<sup>1</sup> Постановление Президиума ВАС от 25.02.2010 № 13640/09.

Поскольку передача товаров (работ, услуг) осуществляется в рамках одной организации, счет-фактура выписывается в одном экземпляре и регистрируется в журнале учета выставленных счетов-фактур и книге продаж (пп. 1, 16 Правил). В качестве продавца и покупателя следует указать одно и то же лицо — эту организацию.

Налогоплательщики, осуществляющие данные операции имеют право на налоговый вычет НДС, относящемуся по товарам (работам, услугам), переданным для собственных нужд в общеустановленном порядке.

### Пример

Крупная оптовая торговая организация в марте т.г. приобрела 300 кг продуктов питания на сумму 110 000 руб. (в том числе НДС 10 000 руб.) для дальнейшей перепродажи. В этом же месяце был получен счет-фактура от поставщика. В апреле т.г. 150 кг продуктов было реализовано покупателям на сумму 77 000 руб. (в том числе НДС 7 000 руб.). В мае т.г. 150 кг продуктов переданы в профилакторий, содержащийся за счет средств организации, в котором бесплатно отдыхают ее работники.

Данные продукты включены в Перечень кодов видов продовольственных товаров в соответствии с общероссийским классификатором продукции, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10% (утв. постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 № 908) (п. 2 ст. 164 НК РФ).

Поскольку продукты питания, переданы в профилакторий, деятельность которого не направлена на получение дохода, затраты на их приобретение учесть в составе расходов при налогообложении прибыли нельзя. Следовательно, их передача в профилакторий облагается НДС и налоговая база определяется по цене реализации таких же товаров в апреле т.г.

В марте т.г. организацией были соблюдены все условия принятия к вычету «входного» НДС по приобретенным продуктам. НДС в сумме 10 000 руб. принят к вычету и отражен в декларации за I квартал. НДС, исчисленный по переданным товарам в профилакторий в сумме 7 000 руб. ( $70\,000 \cdot 0,10$ ) и реализованным покупателям в сумме 7 000 руб. ( $70\,000 \cdot 0,10$ ) организация уплатит в бюджет по итогам II квартала.

## 2.8. Финансовая аренда — лизинг

Лизинг (от англ. leasing — аренда) — это долгосрочная аренда (на срок от 6 месяцев до нескольких лет) машин, оборудования, транспортных средств, сооружений производственного назначения, предусматривающая возможность их последующего выкупа арендатором. Лизинг осуществляется на основе долгосрочного договора

между лизинговой компанией (лизингодателем), приобретающей оборудование за свой счет и сдающей его в аренду на несколько лет, и фирмой-арендатором (лизингополучателем), которая постепенно вносит арендную плату за использование лизингового имущества. После истечения срока действия договора арендатор либо возвращает имущество лизинговой компании, либо продлевает срок действия договора (заключает новый договор), либо выкупает имущество по остаточной стоимости.

На практике существуют и иные формы лизинга.

*Рентинг* (от англ. renting) — кратковременная аренда машин и оборудования без права их последующего выкупа арендатором. Отличается от лизинга более высоким уровнем арендной платы.

*Хайринг* — среднесрочный договор аренды оборудования, транспортных средств с правом последующего выкупа арендатором.

Лизинг — это специальный финансовый инструмент, призванный облегчить предприятиям приобретение основных фондов, не отвлекая в больших объемах оборотные средства, и при этом экономить на налогах.

Преимущества лизинга заключается в следующем.

Лизинг почти всегда выгоднее покупки оборудования с использованием кредита, тем более прямой покупки за собственные средства. Это достигается за счет следующих факторов:

- платежи за приобретенное по лизингу новое имущество полностью относятся на себестоимость, что позволяет оптимизировать выплаты предприятия по налогу на прибыль;
- в связи с возможностью применения коэффициента ускоренной амортизации достигается значительная экономия по выплатам налога на имущество;
- заплатив лишь аванс, лизингополучатель получает возможность пользоваться оборудованием;
- весь НДС, выплачиваемый в составе лизинговых платежей, подлежит зачету;
- сохраняется возможность пользоваться кредитами банков для пополнения оборотных средств.

*Лизинговая деятельность* — вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг.

*Договор лизинга* — договор, в соответствии с которым арендодатель (лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (лизингополучатель) имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование. Договором лизинга может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется лизингодателем. Договор лизинга недвижимого имущества подлежит государственной регистрации.



Существенные условия договора следующие:

- данные, позволяющие определить передаваемое по договору имущество;
- размер, способ осуществления и периодичность лизинговых платежей;
- включается ли в состав лизингового платежа и выкупная стоимость;
- срок договора лизинга;
- учет предмета лизинга на балансе лизингодателя или лизингополучателя;
- кто осуществляет техническое обслуживание предмета лизинга и обеспечивает его сохранность, а также производит капитальный и текущий ремонт предмета лизинга; договором
- предусматривается, что предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя по окончании срока договора или до его истечения и т.п.

*Предмет лизинга* — любые непотребляемые вещи, в том числе предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество, которое может использоваться в предпринимательской деятельности. Предметом лизинга не могут быть земельные участки и другие природные объекты, а также имущество, которое федеральными законами запрещено для свободного обращения или для которого установлен особый порядок обращения. Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя.

Основными формами лизинга являются внутренний и международный лизинг. При осуществлении внутреннего лизинга лизингодатель и лизингополучатель являются резидентами Российской Федерации. При осуществлении международного лизинга лизингодатель или лизингополучатель является нерезидентом Российской Федерации.

Субъектами лизинга являются:

- *лизингодатель* — физическое или юридическое лицо, которое за счет привлеченных и (или) собственных средств приобретает в ходе реализации договора лизинга в собственность имущество и предоставляет его в качестве предмета лизинга лизингополучателю за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга;
- *лизингополучатель* — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга за определенную плату, на определенный

срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование в соответствии с договором лизинга;

- *продавец* — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором купли — продажи с лизингодателем продает лизингодателю в обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга. Продавец обязан передать предмет лизинга лизингодателю или лизингополучателю в соответствии с условиями договора купли — продажи. Продавец может одновременно выступать в качестве лизингополучателя в пределах одного лизингового правоотношения. Любой из субъектов лизинга может быть резидентом Российской Федерации или нерезидентом Российской Федерации;
- *лизинговые компании (фирмы)* — коммерческие организации (резиденты Российской Федерации или нерезиденты Российской Федерации), выполняющие в соответствии с законодательством Российской Федерации и со своими учредительными документами функции лизингодателей. Учредителями лизинговых компаний (фирм) могут быть юридические, физические лица (резиденты Российской Федерации или нерезиденты Российской Федерации). Лизинговая компания — нерезидент Российской Федерации — иностранное юридическое лицо, осуществляющее лизинговую деятельность на территории Российской Федерации. Лизинговые компании имеют право привлекать средства юридических и (или) физических лиц (резидентов Российской Федерации и нерезидентов Российской Федерации) для осуществления лизинговой деятельности в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

Права и обязанности участников договора лизинга регулируются нормами гражданского кодекса РФ и федеральным законодательством<sup>1</sup>.

Основные понятия финансовой аренды (лизинга) определены п. 6 Гражданского кодекса РФ. На рис. 2.2 представлены отношения участников договора лизинга.

В общих чертах схема лизинга выглядит достаточно просто. Лизинговая компания приобретает необходимое имущество и передает его своему клиенту. Клиент, как правило, небольшую часть стоимости имущества оплачивает сразу, а остальное вносит равными долями в течение длительного срока, обычно несколько лет. При этом на стоимость имущества делается наценка, аналог банковского процента по кредиту, которая и составляет доход лизинговой ком-

---

<sup>1</sup> Параграф 6 ГК РФ в ред. с изменениями и дополнениями с 01.01.2012) и Федеральный закон «О лизинге» № 164-ФЗ от 29.10.1998 г. (ред. Федерального закона от 08.05.2010. № 83-ФЗ, вступили в силу с 1 января 2011 года).

пании. По окончании срока лизинга клиент либо возвращает имущество лизингодателю, либо получает имущество в собственность по остаточной стоимости, что на практике означает: бесплатно или за символическую цену. Договор финансовой аренды (лизинга) нужно отличать от договора аренды с правом выкупа. По договору аренды с правом выкупа во временное владение и пользование можно передавать любое имущество: и то, которое уже использовалось, и вновь приобретенное. А вот по договору финансовой аренды арендодатель (лизингодатель) сначала должен приобрести в собственность указанное арендатором (лизингополучателем) имущество, а затем предоставить его последнему во временное владение и пользование (ст. 665 ГК РФ). Договор будет квалифицироваться как договор лизинга, если из его содержания следует, что имущество приобретено по заказу лизингополучателя. Условие о том, кто производит выбор продавца и приобретаемого имущества (лизингодатель или лизингополучатель), должно быть предусмотрено в договоре лизинга. Налоговый учет операций по этим двум договорам существенно отличается.

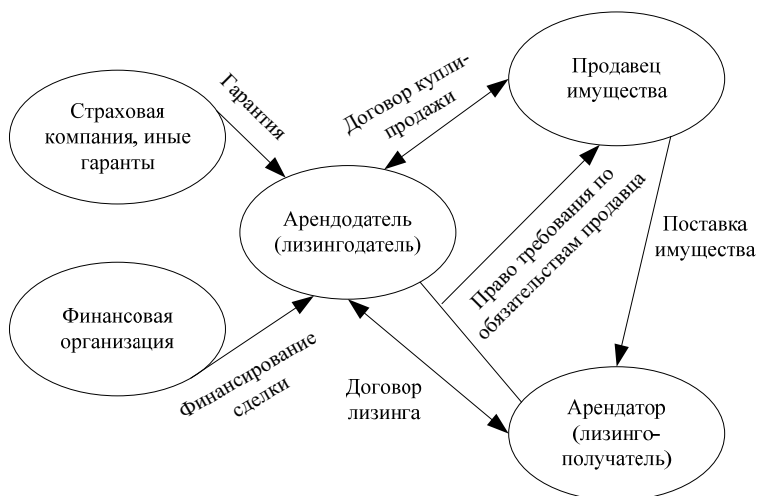


Рис. 2.2. Отношения участников договора лизинга

Под *лизинговыми платежами* понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга,

если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет. Министерством экономики РФ 16 апреля 1996 г. были утверждены Методические рекомендации по расчету лизинговых платежей, согласно которым расчет общей суммы лизинговых выплат может выполняться по формуле:

$$\text{ЛП} = \text{АО} + \text{ПК} + \text{КВ} + \text{ДУ} + \text{НДС},$$

где АО — амортизационные отчисления, причитающиеся лизингодателю в текущем году;

ПК — плата за использованные лизингодателем кредитные ресурсы;

КВ — комиссионное вознаграждение лизингодателю;

ДУ — плата лизингодателю за дополнительные услуги;

НДС — налог на добавленную стоимость, уплачиваемый лизингополучателем по услугам лизингодателя (в том случае, если лизингодатель не освобожден от уплаты НДС).

Глава 21 НК РФ не предусматривает никаких особенностей порядка определения налоговой базы и применения вычета НДС по лизинговым операциям. Однако на практике, как лизингодателю, так и лизингополучателю при исчислении НДС необходимо учесть некоторые нюансы, в зависимости от условий, предусмотренных договором лизинга.

### НДС у лизингодателя

При приобретении лизингового имущества лизингодатель имеет право принять НДС, уплаченный поставщику, к вычету для чего необходимо определить период, в котором можно применить данный налоговый вычет. Изначально имущество, приобретенное лизингодателем для передачи в лизинг, принимается к учету на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Если лизинговое имущество — оборудование, требующее сборки или монтажа, то оно учитывается на счете 07 «Оборудование, требующее монтажа». При вводе имущества в эксплуатацию его стоимость подлежит отражению на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и только после этого лизингодатель может принять к вычету НДС. То есть только тогда, когда сформируется его первоначальная стоимость и объект будет приведен в состояние, пригодное для использования в деятельности организации-лизингополучателя.

При предоставлении имущества в лизинг лизинговые платежи подлежат обложению НДС по ставке 18%, так как квалифицируются как оказание услуг, и тот факт, что реализация предмета лизинга в некоторых случаях не облагается НДС (медицинская техника, при ввозе имущества, не облагаемого НДС), не влияет на порядок исчисления НДС по договору лизинга такого имущества. Поскольку лизинговый платеж является единым платежом, производимым в

рамках одного договора лизинга, то правило применения ставки 18% относится и к выкупной стоимости предмета лизинга.

### Особенности составления счетов-фактур

По договору лизинга счет-фактура должен выставляться лизингодателем ежемесячно не позднее 5-го числа следующего месяца (п. 3 ст. 168 НК РФ). В графе «Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права» необходимо указывать «Услуги по предоставлению имущества во временное владение и пользование».

В случае уплаты выкупной стоимости предмета лизинга отдельно от лизинговых платежей лизингодателю необходимо оформить счет-фактуру на передаваемое имущество, в котором указывается выкупная стоимость и сумма НДС. При взаимодействии российского лизингодателя с иностранным лизингополучателем — необходимо определить место реализации услуг лизинга.

Лизинг является разновидностью аренды и подчиняется тем же правилам определения места реализации, что и услуги по сдаче имущества в аренду.

Местом реализации услуги признается территория Российской Федерации в случае:

- осуществления деятельности лизингополучателя движимого имущества на территории России;
- если предметом лизинга является недвижимое имущество, находящееся на территории России (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания).

Таким образом, Российская Федерация признается местом реализации услуг по предоставлению движимого и недвижимого имущества в лизинг, только если лизингополучатель находится на территории России.

Не признается местом реализации лизинговых услуг территория РФ при передаче иностранному лизингополучателю любого движимого имущества; в этом случае лизингодатель не включает в лизинговый платеж сумму НДС.

### НДС у лизингополучателя

По условиям договора лизинговые платежи могут предъявляться по одному из трех вариантов.

1. В общей сумме содержатся и сумма арендных платежей, и выкупная стоимость имущества. В данном случае вычет НДС применяется целиком, так как лизинговый платеж является единым и стороны договора не обязаны выделять выкупную цену объекта из общей суммы платежей по договору.

При передаче имущества от лизингодателя в собственность лизингополучателю одновременно восстанавливается сумма налога, уплаченная лизингодателю и ранее принятая к вычету на основании п. 9 ст. 172 НК РФ, пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ и принимается к вычету сумма НДС после отражения выкупленного имущества на счете 01 при наличии счета-фактуры лизингодателя.

2. Выкупная стоимость предмета лизинга выделена в общей сумме ежемесячных лизинговых платежей. Порядок принятия к вычету и восстановления НДС такой же, как и в первом варианте, при этом порядок учета расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль будет иной.

3. Предмет лизинга числится на балансе лизингополучателя. В этом случае НДС с выкупной стоимости лизингополучатель имеет право предъявить к вычету после получения соответствующего счета-фактуры от лизингодателя.

### Пример

ЗАО «Лизингодатель» и ООО «Лизингополучатель» заключили договор лизинга сроком на три года. Согласно договору предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя. Общая сумма договора лизинга составляет 2 124 000 руб. (включая НДС 324 000 руб.). Выкупная цена, которая оплачивается ежемесячно в течение срока действия договора, равна 254 880 руб. (включая НДС 38 880 руб.). По условиям договора оплата производится ежемесячно в сумме 59 000 руб. (в том числе НДС 9000 руб.). Ежемесячный платеж состоит из: выкупной стоимости 7080 руб. (в том числе НДС 1080 руб.) и стоимости лизинговых услуг 51920 руб. (в том числе НДС 7920 руб.). По окончании договора лизинга предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя.

ООО «Лизингополучатель» ежемесячно на основании счетов-фактур, выставляемых ЗАО «Лизингодателем» до 5-го числа месяца, следующего за месяцем оказания услуг стоимостью 51 920 руб. предъявляет к вычету НДС в размере 7920 руб. и на сумму авансовых платежей, уплачиваемых в счет оплаты выкупной стоимости имущества, в размере 7080 руб., организация также принимает к вычету НДС в размере 1080 руб.

По окончании договора ЗАО «Лизингодатель» выставляет счет-фактуру на выкупную стоимость предмета лизинга. Имущество передано лизингополучателю по акту приема-передачи основных средств, и в бухучете его стоимость перенесена со счета 08 на счет 01. ООО «Лизингополучатель» принимает к вычету НДС с выкупной стоимости в размере 38 880 руб. и одновременно восстанавливает НДС, ранее принятый к вычету с авансовых платежей, в том же размере — 38 880 руб. ( $1080 \cdot 36$ ).

При заключении договора с лизингодателем иностранной компанией и при выплате лизинговых платежей российский лизинго-

получатель обязан выступить в качестве налогового агента по НДС. Кроме того, при ввозе на территорию России предмета лизинга возникает обязанность уплачивать НДС со стоимости предмета лизинга в составе таможенных платежей, которые впоследствии можно принять к вычету. Согласно п. 4 ст. 174 НК РФ банк не имеет права принять от российской организации — лизингополучателя поручение на перевод денежных средств иностранному лизингодателю, если в банк не представлено поручение на уплату соответствующей суммы НДС в бюджет.

На основании п. 3 ст. 171 НК РФ суммы НДС, уплаченные в российский бюджет российским налогоплательщиком — налоговым агентом при приобретении у иностранного лица работ (услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, подлежат вычету при соблюдении всех требований действующего налогового законодательства к порядку оформления подтверждающих документов.

## 2.9. Передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе

Понятие «безвозмездная передача» в налоговом законодательстве не раскрывается, поэтому в силу ст. 11 НК РФ следует применять данное понятие в том значении, в каком оно используется в иных отраслях российского законодательства. В частности, в соответствии с гражданским законодательством безвозмездная передача осуществляется в рамках договора дарения, прощения долга.

По договору дарения в соответствии со ст. 572 ГК РФ даритель безвозмездно передает или обязуется передать одаряемому вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу либо освобождает или обязуется освободить его от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом.

По договору о прощении долга в соответствии со ст. 415 ГК РФ прекращается обязательство должника (покупателя, заказчика) перед кредитором (поставщиком, подрядчиком, исполнителем)

При наличии встречной передачи вещи или права либо встречного обязательства договор дарением не признается.

У принимающей стороны не возникает налоговых обязательств по НДС, а у передающей стороны такая обязанность согласно пп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ возникает в день передачи товаров (работ, услуг), даже в том случае, если налогоплательщик — передающая сторона, осуществляет деятельность, освобождаемую от налогообложения в соответствии со ст. 149 НК РФ.

Налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых с 1 января 2012 г. ст. 105.3 НК РФ (включая акцизы для подакцизных товаров и исключая НДС). Ставка налога определяется по общему правилу в размере 10 или 18%.

### 2.9.1. Договор дарения

#### Пример

Организация в декабре т.г. приобрела новогодние подарки на общую сумму 118 000 руб., в том числе НДС — 18 000 руб. Подарки были переданы работникам организации 30 декабря т. г.

В этом случае налоговой базой для начисления НДС является покупная стоимость подарков без налога, то есть 100 000 руб. Соответственно, начисленная сумма НДС будет равна сумме «входного» НДС, а именно, 18 000 руб.

Счет-фактура выписывается в одном экземпляре, регистрируется в книге продаж, данные которой должны соответствовать показателям декларации по НДС.

Так как передаваемое безвозмездно имущество передающая сторона использует в операции, облагаемой НДС, то «входной» НДС, уплаченный ранее продавцу, передающая сторона вправе принять к вычету при соблюдении условий (п. 1 ст. 172 НК РФ). Таким образом, сумма начисленного с безвозмездной передачи налога будет равна сумме налогового вычета по переданному имуществу в виде подарков.

### 2.9.2. Прощение долга

Между организациями и, как правило, между дочерней и материнской компаниями устанавливаются особые взаимоотношения ввиду значительного участия одной в уставном капитале другой. Для таких организаций характерны безвозмездная передача, а также прощение долга.

Прощение долга для целей налогообложения является безвозмездной передачей активов независимо от взаимоотношения данных компаний. При этом безвозмездная передача денежных средств не подлежит налогообложению НДС в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 39 НК РФ, так как осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики), не является реализацией. При безвозмездном оказании услуг, выполнении работ материнской компании дочерняя организация должна исчислить НДС в общеустановленном порядке,



выписать счет-фактуру в одном экземпляре и зарегистрировать в книге продаж. При этом моментом определения налоговой базы является дата письменного извещения о прощении долга.

В случае предъявления счет-фактуры от дочерней организации, в книге покупок материнской компании он не регистрируется и права на вычет суммы «входного» НДС не возникает.

### Пример

Дочерняя компания заключила два договора с материнской организацией. По первому договору перечислила аванс в сумме 500 000 руб. за поставку товаров, по второму договору оказала услуги на сумму 200 000 руб.

В обоих случаях материнская организация не исполнила перед дочерней компанией своей обязанности по отгрузке товара по первому договору и по оплате оказанных услуг по второму договору. Дочерняя компания по заключенному соглашению с материнской компанией простила долги.

Налоговые обязательства:

- материнская компания при получении денежных средств в виде предварительной оплаты за поставку товаров и не исполнения обязательств по договору обязана исчислить НДС по расчетной ставке в соответствии с пп. 2 п.1 ст. 162 НК РФ. Выписать счет-фактуру в одном экземпляре и зарегистрировать в книге покупок. Уплатить сумму налога 76 271 руб. в бюджет;
- дочерняя организация с суммы оказанных услуг обязана исчислить налог в сумме 36 000 руб. ( $200\,000 \cdot 0,18$ ) и уплатить в бюджет.

## 2.10. Товарообменные (бартерные) операции

В российском законодательстве понятия «бартер», «бартерная сделка» отсутствуют.

*Бартер* товаров оформляется в Российской Федерации в форме договора мены, в соответствии с гл. 31 Гражданского кодекса РФ.

В классическом понимании бартер — товарообменная сделка, по которой один товар обменивается на другой, равный по стоимости. Отличительной чертой бартера является отсутствие в сделке платежа за поставляемые и получаемые товары в денежном выражении. Стоимость поставляемого товара компенсируется равной стоимостью встречных поставок товара. Таким образом, бартер — это своего рода купля-продажа, но с оплатой не денежными средствами, а встречной поставкой товара равной стоимости.

Предметом договора мены могут являться только вещи (товары). Работы, услуги, объекты интеллектуальной собственности предметом договора мены быть не могут.

Бартерные договоры, предметом которых являются обмен товара на услугу, услуги на проведение работ и т.д., оформляются в форме смешанных договоров, содержащих в себе элементы различных договоров (купли-продажи и возмездного оказания услуг, выполнения работ, цессии и пр.).

Определение договора мены предусмотрено в ст. 567 ГК РФ: каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороне один товар в обмен на другой. К договору мены применяются правила о купле-продаже, когда они не противоречат правилам гл. 31 ГК РФ и существу мены. Каждая из сторон договора мены признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

Из договора мены товары, подлежащие обмену, предполагаются равноценными, а расходы на их передачу осуществляются в каждом случае той стороной, которая несет соответствующие обязанности. Презумпция равноценности товаров по договору мены должна быть оговорена в договоре.

В случае, когда в соответствии с договором мены обмениваемые товары признаются неравноценными, сторона, обязанная передать товар, цена которого ниже цены товара, предоставляемого в обмен, должна оплатить разницу в ценах непосредственно до или после исполнения обязанности передать товар. Сущность договора мены предполагает, что обязанность по оплате разницы в цене может быть установлена только для одной стороны. Это означает, что в случае неоплаты обязанной стороной разницы в цене товаров в установленный в договоре срок на указанную сумму будут начисляться проценты за пользование чужими денежными средствами, причем начисление процентов на неуплаченную сумму должно производиться со второго дня после передачи сторонами товаров друг другу.

В соответствии со ст. 570 ГК РФ право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам договора мены одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами. Подобные положения и делают товарообмен столь привлекательным для компаний, так как контрагент не сможет осуществлять операции с товаром, который фирма ему отгрузила (так как не имеет права собственности на него), пока не поставит свою продукцию. Однако стороны в самом договоре могут предусмотреть и иной момент перехода права собственности (например, отсрочка передачи товаров для одной из сторон).

При совершении бартерных сделок могут возникнуть авансовые обязательства, когда одна из сторон сделки уже отгрузила товары, а другая не спешит с исполнением своих обязательств. В этом случае на суммы предоплаты необходимо исчислить НДС и выставить необходимый счет-фактуру. Для того чтобы принять к вычету НДС с

предоплаты, потребуются не только счета-фактуры, но и документы, подтверждающие фактическую уплату налога. Вместе с тем платежное требование на «бартерный» НДС не предъявляется.

Порядок исчисления НДС и применения налоговых вычетов производится в общеустановленном порядке, т.е. обязанность по налогообложению возникает в случае реализации на территории РФ, операции не предусмотрены ст. 149 НК РФ и п. 2 ст. 146, контрагент не соответствует условиям ст. 145 НК РФ. Налоговая ставка применяется 10% или 18%. Моментом определения возникновения обязанности по исчислению НДС является день отгрузки товаров. Счет-фактура выставляется в соответствии со ст. 168 и ст. 169 НК РФ.

### Пример

Организация «Чайка» по договору мены обменяла принадлежащий ей товар на товар организации «Ласточка». Передаваемый товар организации «Чайка» числился на учете в сумме 150 000 руб. (в том числе НДС 22 881 руб.) Передаваемый товар организации «Ласточка» в сумме составляет 236 000 руб. (в том числе НДС 36 000 руб.). Договором установлено, что товары признаны равноценными и их стоимость составляет 200 000 руб. без учета НДС, что соответствует уровню рыночных цен. Реализация обмениваемых товаров подлежит обложению НДС по ставке 18%. Обмен товарами произведен одновременно.

Так как условиями заключенного договора установлено, что стоимость обмениваемых товаров равна 200 000 руб., то организация «Чайка» обязана исчислить НДС в размере 36 000 руб. ( $200\,000 \cdot 0,18$ ) по итогам того налогового периода, в котором произошла отгрузка. При этом, к вычету принимается НДС в сумме 22 881 руб.

Организация «Ласточка» исчислит НДС так же в сумме 36 000 руб.

Организации обязаны представить друг другу счет-фактуру на сумму налога 36 000 руб.

## 2.10.1. Внешнеторговые бартерные сделки

Разновидностью товарообменных сделок являются внешнеторговые бартерные сделки. Бартерный контракт может быть заключен и при осуществлении внешнеторговой деятельности, когда российский поставщик за поставляемый экспортный товар получает от иностранного поставщика импортный, при этом стоимость товаров эквивалентна. Такая сделка предусматривает обмен товарами, услугами, работами, интеллектуальной собственностью.

Основным документом, регулирующим внешнеторговую бартерную сделку, является *внешнеторговый договор* (контракт). Бартерные сделки совершаются в простой письменной форме путем заключения двустороннего договора мены. Исключение составляют бартерные сделки, заключаемые в счет выполнения международных соглашений.

Если участниками бартерной сделки являются российская и иностранная компании, то первой вменяется в обязанность оформить паспорт бартерной сделки<sup>1</sup>. Таможенное оформление товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации в счет исполнения бартерных сделок, также осуществляется при условии представления в российские таможенные органы паспорта бартерных сделок.

Для надлежащего исполнения сторонами бартерного контракта большое значение имеет одновременная отгрузка. Чтобы обеспечить поставку и получение товаров в установленные сроки, необходимо в контракте предусмотреть пункт об одновременной отгрузке и об обязанности сторон уведомить своего контрагента о готовящейся отгрузке, а затем — о ее проведении с указанием реквизитов отгрузочных документов. При невыполнении одной из сторон своего обязательства другая сторона вправе задержать отгрузку своего товара, аннулировать контракт и потребовать от виновной стороны возмещения убытков.

Внешнеторговый контракт не может считаться бартерным в случае осуществления платежей по внешнеторговым сделкам, поскольку отсутствие платежей контрагентов — главный признак бартерной сделки.

Осуществляя внешнеторговые товарообменные (бартерные) операции, налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию России и их оприходования.

С 2011 года Федеральным законом от 03.11. 2010 г. № 285-ФЗ введены две новые налоговые нормы в отношении внешнеторговых бартерных операций, не предполагающих ввоз товаров на территорию РФ:

- в абз. 5 пп. 2 п. 1 ст. 165 НК РФ предусмотрено в случае осуществления внешнеторговых бартерных операций, при которых товары *не ввозятся* на территорию РФ, налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), подтверждающие получение этих товаров за пределами территории РФ и их оприходования;
- в абз. 6 пп. 2 п. 1 ст. 165 НК РФ установлено, что если товары (работы, услуги) по внешнеторговой бартерной операции получены налогоплательщиком от третьего лица, не указанного в данной внешнеторговой сделке в качестве лица, передающего товары (работы, услуги) за иностранное лицо, то в

---

<sup>1</sup> В соответствии с Порядком оформления и учета паспортов бартерных сделок (утв. 03.12.1996 Минфином России № 01-14/197, МВЭС России № 10-83/3225, ГТК России № 01-23/21497).

этом случае в налоговые органы представляются дополнительные документы (их копии), подтверждающие, что это третье лицо передало экспортеру товары (работы, услуги) во исполнение обязательств иностранного лица по передаче налогоплательщику встречных товаров (работ, услуг) по вышеуказанной бартерной операции. При этом указанные дополнительные документы представлять не требуется, если встречные товары (работы, услуги) получены от третьего лица, указанного в договоре в качестве лица, передающего встречные товары (работы, услуги) за иностранное лицо.

В настоящее время налоговое законодательство РФ предусматривает применение нулевой ставки по НДС как для внешнеторговых бартерных операций, при осуществлении которых товары ввозятся на территорию РФ, так и для аналогичных бартерных операций, при осуществлении которых товары не ввозятся на территорию РФ.

Таким образом, внешнеторговые бартерные операции, при которых товары *не ввозятся* на территорию РФ, не подлежат налогообложению НДС, но и права налогового вычета так же нет.

Еще одним способом погасить обязательства по договорам является *зачет взаимных требований* (ст. 410 ГК РФ).

Взаимозачет — это способ безналичных расчетов между организациями (или предпринимателя), который работает в виде зачета взаимных требований при поставках товаров или оказании услуг другу.

В соответствии со ст. 153 Гражданского кодекса РФ — это сделка, направленная на прекращение прав и обязанностей субъектов хозяйственной деятельности и не может рассматриваться как самостоятельная сделка. Как указано в ст. 410 ГК РФ, обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо не указан или определен моментом востребования. Для зачета достаточно заявления одной стороны.

Однако проведение организацией взаимозачета со своим контрагентом возможно лишь при выполнении следующих условий:

- участники взаимозачета должны одновременно становиться по отношению друг к другу и должниками, и кредиторами, то есть у сторон должны иметься в наличии встречные задолженности.
- заявление о зачете может быть подано, только если срок исполнения обязательств, погашаемых зачетом, уже наступил.

Обязательство можно погасить либо полностью, либо частично. Взаимозачет используется, если стороны связаны двумя договорами, по которым имеют взаимные кредиторские и дебиторские задолженности, и соблюдается следующее:

- 1) договорные требования однородны (например, деньги);

2) срок исполнения обязательств наступил.

Провести взаимозачет несложно: достаточно одной из сторон (любой) представить заявление и, если партнер не возражает, оформить соглашение. На момент, когда его подпишут обе стороны, задолженности считаются погашенными.

Если в рамках договоров проводилось много операций (несколько раз отгружались товары, часть была оплачена, часть — нет), то, прежде чем оформлять соглашение о взаимозачете, необходимо сверить расчеты с составлением акта сверки.

В акте сверки указываются даты и номера первичных документов, подтверждающих поставку и оплату, а также определяется общая задолженность каждого из контрагентов. Документ подписывают главные бухгалтеры организаций.

Взаимозачет может быть и многосторонним с участием трех и более контрагентов. Если суммы долга по договорам разные, зачет делается на меньшую сумму.

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику-покупателю при приобретении им товаров (работ, услуг), принятых на учет в случае осуществления зачетов взаимных требований подлежат вычетам в общеустановленном порядке.

### Пример

ООО «Вит» поставило ООО «Оль» материал на сумму 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.), а ООО «Оль» оказало транспортные услуги ООО «Вит» на сумму 236 000 руб. (в том числе НДС 36 000 руб.).

Организации подписали акт о проведении взаимозачета на сумму 236 000 руб. (в том числе НДС 36 000 руб.).

Взаимозачет привел к сокращению задолженности ООО «Оль» перед ООО «Вит» на сумму 236 000 руб., а обязательства ООО «Вит» прекращены полностью. Таким образом, ООО «Оль» обязана погасить дебиторскую задолженность перед ООО «Вит» в сумме 354 000 руб. (в том числе НДС 54 000 руб.).

Основное отличие бартерных операций от операций взаимозачета состоит в том, что при бартере заключается один договор — договор мены. Взаимозачет же проводится по двум и более договорам, по которым у сторон возникли взаимные задолженности, и оформляется соглашением. Различается и учет операций. При товарообменных (бартерных) сделках доход рассчитывается исходя из рыночных цен на полученное имущество, а при взаимозачете он равен сумме погашенной задолженности.

Бартерные сделки контролируются налоговыми органами, а взаимозачет — неконтролируемая сделка.

## 2.11. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления

Что такое «выполнение СМР для собственного потребления», Налоговый кодекс РФ не определил. Исходя из положений иных документов под строительно-монтажными работами, выполненными для собственного потребления, понимаются работы, осуществляемые для своих нужд собственными силами организаций, включая работы, для выполнения которых организация выделяет на стройку рабочих основной деятельности с выплатой им заработной платы по нарядам строительства, а также работы, выполненные строительными организациями по собственному строительству (не в рамках договоров строительного подряда, а, например, при реконструкции собственного административно-хозяйственного здания, строительстве собственной производственной базы и тому подобном).

В соответствии с приказом Росстата РФ от 23 декабря 2009 г. № 314, выражения «СМР для собственного потребления» и «СМР, выполненные хозяйственным способом» используются как синонимы. Таким образом, отличительными признаками при производстве строительно-монтажных работ для собственного потребления будут являться следующие:

- работы выполнены для личных целей компании;
- строительством занимались сотрудники самой организации.

Для целей налогообложения строительно-монтажные работы следует рассматривать как работы капитального характера, в результате которых:

- создаются новые объекты основных средств, в том числе объекты недвижимого имущества (здания, сооружения и т.п.);
- изменяется первоначальная стоимость объектов ОС, находящихся в эксплуатации, в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации и по иным аналогичным основаниям.

В тех случаях, когда строительные или монтажные работы не носят капитальный характер (не связаны с созданием новых ОС и не изменяют первоначальную стоимость имеющихся ОС), а, связаны с текущим ремонтом, объект налогообложения по НДС не возникает.

Налоговая база в соответствии с п. 2 ст. 159 НК РФ определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение. По товарам (работам, услугам), используемым для выполнения СМР для собственного потребления «входной» НДС принимается к вычету на общих основаниях. Таким образом, их стоимость включается в налоговую базу без НДС<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 13.10.2010 № 03-07-11/409.

В соответствии с п. 10 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы по СМР является последнее число каждого налогового периода.

Налогообложение СМР для собственного потребления производится по ставке 18%.

Особенность выставления счета-фактуры состоит в том, что при заполнении таких реквизитов счета-фактуры, как «Продавец», «Грузополучатель и его адрес», «Грузоотправитель и его адрес» и «Покупатель», налогоплательщик НДС, строящий объект, должен указать свои собственные реквизиты. Счет-фактура выставляется в двух экземплярах, один из которых налогоплательщик должен зарегистрировать в журнале выставленных счетов-фактур и, соответственно, внести его показатели в книгу продаж. Другой — подшивается налогоплательщиком в журнал полученных счетов-фактур, а его показатели вносятся в книгу покупок.

Налогоплательщик НДС, строящий объект хозяйственным способом, имеет право на получение вычета по НДС, исчисленного с объема СМР в общеустановленном порядке. Таким образом, исчисленный НДС соответствует налоговому вычету и его уплата в бюджет не уплачивается.

### Пример

Организация «Торжок» осуществляет деятельность по производству упаковочной тары.

В январе т.г. организация начала строительство хозяйственным способом склада для хранения тары. В июне строительство склада было завершено и введен в эксплуатацию. В этом же месяце организация подала документы на государственную регистрацию права собственности на построенный объект и получила свидетельство о праве собственности. Расходы (условные) на строительство склада приведены в табл. 2.2.

Фактические затраты на строительство склада, составили 2 359 000 руб.

Налоговая база определена как стоимость работ организации и исчисление НДС производит в следующем порядке:

- 31 марта — на стоимость работ, исходя из фактических расходов на выполнение в I квартале  $[(459\ 000 + 408\ 000 + 327\ 000) \times 0,18 = 214\ 920\ \text{руб.}]$ ;
- налоговый вычет по НДС равен 214 920 руб.
- 30 июня — на стоимость работ, исходя из фактических расходов на выполнение во II квартале  $[(421\ 000 + 450\ 000 + 294\ 000) \times 0,18 = 209\ 700\ \text{руб.}]$ .

Налоговый вычет по НДС составил 209 700 руб.



Таблица 2.2

Наименование расхода	Период осуществления расходов						Всего за период с 1 января по 30 июня
	I квартал			II квартал			
	январь	февраль	март	апрель	май	июнь	
Стоимость материалов, списанных на строительство склада	354 000	236 000	177 000	295 000	318 600	165 200	1545 800
в том числе НДС	54 000	36 000	27 000	45 000	48 600	25 200	235 800
Заработная плата работников (по нарядам строительства) и инженерно-технических работников (ИТР), а также начисленные социальные взносы	150 000	200 000	170 000	165 000	175 000	150 000	1010 000
Амортизация основных средств, которые использовались при строительстве склада	9 000	8 000	7 000	6 000	5 000	4 000	39 000
Всего расходов без НДС	459 000	408 000	327 000	421 000	450 000	294 000	2 359 000
Итого «входной» НДС	54 000	36 000	27 000	45 000	48 600	25 200	235 800

В случае осуществления строительства смешанным способом, т.е. если часть работ производит подрядная организация, стоимость таких работ в налоговую базу по СМР, выполненными своими силами, не включается. Предъявленный НДС является налоговым вычетом после постановки на учет в соответствии с правилами бухгалтерского учета.

### Пример (данные условные)

Организация «ШИФ» в январе т.г. осуществляет строительство производственного склада. Строительство объекта ведется смешанным способом, то есть часть работ, организация выполняет своими силами, а часть работ выполняется силами подрядчика.

Для выполнения СМР организация «ШИФ» приобрела в январе металлические конструкции на сумму 236 000 руб. (в том числе

НДС 36 000 руб.) и смонтировала их. Заработная плата рабочих за выполненные работы по монтажу составила 150 000 руб., сумма страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования, Федеральный и территориальный фонды — 3900 руб.

Стоимость работ подрядчика составила 118 000 руб., в том числе НДС 18 000 руб.

Налоговая база для исчисления НДС по работам, выполненным своими силами, составила 353 900 руб. (200 000 + 150 000 + 3 900). Исчисленный НДС по СМР собственными силами равен 63 702 руб. (353 900 · 0,18). При этом налог по металлическим конструкциям в сумме 36 000 руб., может быть принят к вычету сразу же после оприходования.

После подписания акта выполненных работ с подрядной организацией и постановке на учет производственного склада по правилам бухгалтерского учета, налоговый вычет определен в сумме 81 702 руб. (63 700 + 18 000).

## 2.12. Ввоз товаров на территорию Российской Федерации

Ввоз (импорт) товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (исключительная экономическая зона и континентальный шельф РФ, искусственные острова, установки, сооружения и иные объекты), является одним из объектов налогообложения по НДС (ст. 67 Конституции РФ, п. 2 ст. 11, пп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Отличие этого объекта от других заключается в том, что НДС, который взимается при ввозе, является не только налоговым, но и таможенным платежом, поскольку порядок его исчисления и уплаты регулируется одновременно Налоговым кодексом РФ, Таможенным кодексом Таможенного Союза (ТК ТС)<sup>1</sup>, а также Федеральным законом от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации».

В соответствии со ст. 143 НК РФ, ст. 79 ТК ТС плательщиками НДС являются декларанты — лица, которые декларирует товары либо от имени которого декларируются товары:

- лица, перемещающие товары;
- таможенные брокеры (посредники), представляющие и предъявляющие товары от собственного имени;

---

<sup>1</sup> В соответствии с Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 05.07.2010 № 48 принят Договор о Таможенном кодексе Таможенного союза (ТК ТС), вступивший в силу с 6 июля 2010 г. с учетом временных изъятий, установленных Протоколом от 05.07.2010. В Республике Казахстан и Российской Федерации данный Договор применяется с 1 июля 2010 г.

- иные лица в соответствии с таможенным законодательством РФ.

Если декларирование производится таможенным представителем, то он несет солидарную с декларантом обязанность по уплате НДС (ч. 6 ст. 60 № 311-ФЗ).

Согласно п. 1 ст. 160 НК РФ налоговая база для исчисления НДС определяется как сумма:

$$ТС + ТП + А,$$

где ТС — таможенная стоимость ввозимых товаров;

ТП — подлежащая уплате таможенная пошлина;

А — сумма акциза (по подакцизным товарам).

*Таможенная стоимость* — оценочная стоимость товара, на основе которой определяется сумма таможенных платежей и определяется декларантом самостоятельно. Однако, таможенный орган после проверки грузовой таможенной декларации (ГТД) имеет право ее скорректировать. В результате чего, меняются и сумма начисленной таможенной пошлины и НДС<sup>1</sup>.

Ставки таможенной пошлины установлены в Едином таможенном тарифе Таможенного союза<sup>2</sup>.

Ставки акцизов перечислены в ст. 193 НК РФ, а по кодам товаров из ТН ВЭД ТС — в Приложении к Приказу ФТС России от 30.12.2010 № 2750 «О взимании акцизов»

Налоговая ставка установлена в размере 10% или 18% в зависимости от вида ввозимого товара, определяемого в соответствии с товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности.

Исчислить НДС необходимо по каждой группе ввозимого товара одного наименования, вида и марки. При этом общая сумма НДС исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм НДС, исчисленных отдельно по каждой из таких групп товаров.

Налог исчисляется в российских рублях, и округление производится до второго знака после запятой.

Ввозимый товар в соответствии с таможенным и налоговым законодательством может быть освобожден от уплаты таможенной пошлины и налогов.

<sup>1</sup> Форма декларации таможенной стоимости ДТС-1 (при определении таможенной стоимости товаров по стоимости сделки с ввозимыми товарами) утверждена Решением Комиссии Таможенного союза от 20.09.2010 № 376 и применяется с 1 января 2011 г. (п. 2 указанного Решения). Форма ДТС-2 (в случае определения таможенной стоимости товаров иными предусмотренными методами) утверждена Приказом ФТС России от 27.01.2011 № 15.

<sup>2</sup> утверждены Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 27.11.2009 № 18, решением Комиссии Таможенного союза от 27.11.2009 № 130 и применяется с 1 января 2010 г.

Если ввозимый товар освобождается от уплаты таможенной пошлины или не является подакцизным, то при расчете суммы НДС показатели ТП и А принимаются равными нулю.

На основании п. 3—4 ст. 80 ТК ТС и ст. 150 НК РФ предусмотрены товары, не подлежащие обложению НДС, ввозимые с определенной целью. Например, товары (за исключением подакцизных) не подлежат налогообложению, если они ввозятся в качестве безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации в порядке, устанавливаемом Правительством РФ в соответствии с Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации». Кроме того, освобождены от налогообложения товары, предназначенные для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними.

Освобождение от НДС ввоза ниже перечисленных товаров поставлено законодателем в зависимость и от назначения, по которому товары ввозятся на территорию Российской Федерации:

- сырье и материалы, предназначенные для изготовления протезно-ортопедических изделий и полуфабрикатов к ним;
- товары, ввозимые в адрес одного получателя от одного отправителя таможенная стоимость которых не превышает 200 евро;
- медицинские товары отечественного и зарубежного производства, а также сырье и комплектующие изделия для их производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ;
- товары, произведенные в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования Российской Федерации на основании международного договора;
- технологическое оборудование, (в том числе комплектующие и запасные части к нему), аналоги которого не производятся в РФ. Перечень такого оборудования утвержден Постановлением Правительства РФ от 30.04.2009 № 372;
- необработанные природные алмазы;
- валюта Российской Федерации и иностранная валюта, банкноты (за исключением предназначенных для коллекционирования), являющиеся законными средствами платежа, а также ценные бумаги (акции, облигации, сертификаты, векселя);
- продукция морского промысла, выловленная и (или) переработанная рыбопромышленными предприятиями (организациями) Российской Федерации;
- суда, подлежащие регистрации в Российском международном реестре судов;

- материалы для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний по перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ от 29.04.2002 № 283;
- культурные ценности, передаваемые в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством Российской Федерации к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов Российской Федерации;
- все виды печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену;
- технологическое оборудование, комплектующие и запасные части к нему, ввозимые в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций.

Назначение должно подтверждаться надлежащими первичными документами (контрактом, актом передачи ценностей, учредительными документами и т.п.).

Кроме того, уплачиваются и пени, начисленные за каждый календарный день, считая со дня регистрации таможенным органом таможенной декларации (либо с первого дня, когда нарушено установленное ограничение) и до момента фактической уплаты налога (п. 4 ст. 91, абз. 3 пп. 2 п. 3 ст. 211 ТК ТС, п. п. 1, 2 ст. 151 Закона № 311-ФЗ).

Товары, в отношении которых предоставлены льготы по уплате таможенных пошлин, налогов, могут использоваться только в целях и по назначению, соответствующих условиям предоставления льгот. В противном случае налогоплательщик обязан уплатить НДС по ставкам, действующим на момент регистрации таможенной декларации (п. 1 ст. 77 ТК ТС).

## Пример

Российскому предпринимателю предоставлена льгота в связи с ввозом судна, подлежащего регистрации в Российском международном реестре судов<sup>1</sup>. При ввозе такого судна налог на таможене не уплачивается. Однако если впоследствии судно не будет зарегистрировано в указанном реестре, или будет исключено из него, тогда НДС уплачивается в полном объеме.

Порядок исчисления и уплаты налога зависит от таможенной процедуры, под которую помещаются товары (п. 1 ст. 82 ТК ТС).

---

<sup>1</sup> К таковым относятся суда, которые используются для международных перевозок грузов, пассажиров и их багажа, а также для оказания иных услуг, связанных с осуществлением этих перевозок (п. 7 ст. 33 Кодекса торгового мореплавания РФ).

При одних процедурах налог уплачивается (полностью или частично), при других — не уплачивается. Так, согласно подп. 3 п. 1 ст. 151 НК РФ при помещении товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, магазина беспошлинной торговли, переработки под таможенным контролем, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства, перемещения припасов, НДС не уплачивается.

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации налог подлежит уплате на счета Федерального казначейства до принятия или одновременно с принятием таможенной декларации к таможенному оформлению груза.

### Пример

Организация «Витамин» ввезла в Россию партию фенхеля из стран, не входящих в Таможенный союз. Необходимо решить, какая ставка таможенной пошлины и НДС должна применяться при его ввозе. Данный продукт включен в группу 0709 «Овощи прочие, свежие или охлажденные» под кодом ТН ВЭД ТС 0709 90 500 0. В свою очередь, группа 0709 «Овощи прочие, свежие или охлажденные» (кроме кодов 0709 51 000 0, 0709 59) включена в Перечень кодов видов продовольственных товаров, облагаемых при ввозе таможенной пошлиной в размере 5% и НДС по ставке 10%. Таможенная стоимость, указанная в ГТД — 200 000 руб.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет равна: 21 000 руб.  $[200\ 000 + (200\ 000 \cdot 0,001)] \cdot 0,10$ . Таможенная пошлина составила 10 000 руб.

### Налоговый вычет НДС, уплаченного по операциям импорта товаров

Налог, уплаченный при ввозе материальных ценностей на территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза, переработки вне таможенной территории, *принимается к вычету* в соответствии со ст. 171 НК РФ, если:

- ввезенные материальные ценности предполагается продать или использовать на территории Российской Федерации при осуществлении операций, облагаемых НДС (за исключением товаров, по которым сумма налога относится на затраты по производству и реализации продукции<sup>1</sup>);
- ввезенные материальные ценности приняты к учету в соответствии с первичными документами;

<sup>1</sup> Пункт 2 ст. 170 НК РФ.

- у налогоплательщика имеются документы, свидетельствующие об уплате налога, грузовая таможенная декларация, а также другие документы, подтверждающие ввоз материальных ценностей на таможенную территорию Российской Федерации;
- сумма НДС отражена налогоплательщиком в книге покупок.

При декларировании товаров в электронной форме НДС принимается к вычету на основании бумажной копии декларации. Подтверждающие документы регистрируются в книге покупок и хранятся в журнале учета полученных счетов-фактур.

При соблюдении перечисленных выше условий уплаченный НДС может быть принят к вычету независимо от даты реализации ввезенных ценностей и даты оплаты поставщику.

Налогоплательщик *не имеет права* принять «ввозной» НДС к вычету в случае если:

- при ввозе товаров НДС уплачивает иностранный поставщик<sup>1</sup>;
- по авансовым платежам, уплаченные декларантом, так как они не являются таможенными платежами до тех пор, пока не сделаны соответствующие распоряжения таможенному органу либо на указанные суммы не будет обращено взыскание;
- если ввоз товаров осуществляется через агента, до тех пор, пока налогоплательщик не оприходует товар, ввезенный агентом, а также при наличии документа, подтверждающего оплату суммы налога агентом, и таможенной декларации на ввозимые товары.

По скорректированной таможенным органом таможенной стоимости товаров, налогоплательщик имеет право принять к вычету НДС в той сумме, которая уплачена с учетом корректировки<sup>2</sup>.

Если после принятия НДС к вычету товары не используются в операциях, облагаемых НДС (например, товары были возвращены поставщику), то принятые к вычету суммы налога необходимо восстанавливать.

Перейдем к более детальному рассмотрению порядка исчисления и уплаты таможенных платежей в зависимости от предусмотренных таможенных процедур.

Основой правового регулирования таможенных процедур являются положения Федерального закона от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации», поэтому до принятия решения о помещении ввозимых товаров под конкретный режим декларанту следует внимательно изучить их.

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 30.06.2010 № 03-07-08/193.

<sup>2</sup> Письмо УФНС России по г. Москве от 08.07.2010 № 16-15/072132.

Для *физических лиц* с 1 июля 2010 г. при ввозе товаров на территорию России без подачи декларации установлены следующие нормы:

- товаров для личного пользования (независимо от страны) не более 50 кг товаров на общую сумму не более 1500 евро. Если же эти нормы превышены, то с «лишней» части взимаются таможенные пошлины по единым ставкам: 30% таможенной стоимости, но не менее 4 евро за 1 кг (раньше разрешалось без уплаты пошлины ввозить только 35 кг товаров на сумму 65 тыс. руб.). Эти нормы действуют независимо от того, как часто физические лица совершают зарубежные поездки (раньше при пересечении таможенной границы чаще, чем раз в месяц, специальные нормы не применялись, и надо было уплачивать совокупные таможенные платежи как при импорте). Если товары личного пользования получены в наследство, они (при наличии документов, подтверждающих факт наследования) освобождаются от уплаты таможенных платежей. Определен перечень товаров, не относящихся к товарам личного пользования. Это, например, природные алмазы, медицинская техника, тракторы. Кроме того предусмотрен перечень товаров, ввоз или вывоз которых физическими лицами запрещен или ограничен (оружие, культурные ценности, животные, растения и их семена);
- лицо, достигшее 18 лет, может ввезти без уплаты пошлины алкогольные напитки в количестве не более 3 л. От 3 до 5 л — с уплатой на размер превышения пошлины по ставке 10 евро за 1 л (раньше беспошлинно разрешалось провезти только 2 л алкоголя);
- табак и табачные изделия разрешено провозить только взрослым: не более 200 сигарет, 50 сигар или сигарилл или 250 г табака либо набор из этих изделий общим весом не более 250 г. (раньше разрешалось провести одновременно несколько видов табачных изделий: 200 сигарет, 50 сигар, 100 сигарилл, 250 г табака. Если изделия были одного вида, например только сигареты, норма удваивалась);
- можно ввезти или вывезти с территории таможенного союза, не декларируя, до 10 тыс. долл. США или эквивалент этой суммы в другой валюте или дорожных чеках. При декларировании — без каких-либо ограничений (раньше разрешалось ввезти без письменного декларирования валютой или чеками до 10 тыс. долл., а вывезти без декларации можно было только 3 тыс. долл. (чеками — 10 тыс. долл.), причем всего по декларации разрешалось вывозить только 10 тыс. долл.).



## 2.13. Уплата НДС в различных таможенных процедурах

Определение таможенных процедур и условия их применения (за исключением процедуры перемещения припасов) содержатся в разделе VI Федерального закона № 311-ФЗ, а именно:

- выпуск для внутреннего потребления;
- международный таможенный транзит;
- временный ввоз;
- переработка на таможенной территории;
- переработка вне таможенной территории;
- переработка для внутреннего потребления;
- таможенный склад;
- уничтожение;
- отказ в пользу государства;
- реэкспорт;
- реимпорт;
- магазин беспошлинной торговли;
- переработка под таможенным контролем;
- свободная таможенная зона и свободный склад;
- уничтожение товаров;
- отказ от товара в пользу государства.

### Таможенная процедура выпуска для внутреннего потребления

Это таможенная процедура, при которой ввозимые на таможенную территорию Российской Федерации товары остаются постоянно на этой территории без обязательства об их вывозе с этой территории. При этой процедуре налог на добавленную стоимость уплачивается в полном объеме. Согласно ст. 177 НК РФ сроки и порядок уплаты налога на добавленную стоимость при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации устанавливаются таможенным законодательством Российской Федерации. Налогоплательщик имеет право воспользоваться налоговым вычетом, но только после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации вместо счетов-фактур основанием для принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость является таможенная декларация и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату налога на добавленную стоимость таможенному органу.

## Пример

15 июня т.г. организацией в таможенной процедуре выпуска для внутреннего потребления на таможенную территорию Российской Федерации ввезены компьютеры стоимостью 200 000 евро. Курс евро, установленный ЦБ РФ на дату оформления таможенной декларации, составил 40,0 руб. за 1 евро.

Для проведения процедуры растаможивания, организация обязана исчислить и уплатить:

- сборы за таможенное оформление в рублях на общую сумму 13 000 руб.;
- таможенную пошлину, установленную по данному виду товара в размере 5%, в сумме 400 000 руб. ( $40 \cdot 200\,000 \cdot 0,05$ );
- НДС в сумме 1 512 000 руб. [ $(40 \cdot 200\,000) + 400\,000$ ]  $\cdot 0,18$ .

При соблюдении условий, предусмотренных ст. 171 и ст.172 НК РФ организация имеет право применить налоговый вычет по НДС в сумме 1 512 000 руб.

## Таможенная процедура реимпорта

Реимпорт товаров — процедура, при которой российские товары, вывезенные с территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта, ввозятся обратно в установленные сроки без взимания таможенных пошлин, налогов, а также без применения к товарам мер экономической политики. Для помещения товаров под таможенную процедуру реимпорта товары должны быть ввезены на территорию Российской Федерации в течение десяти лет с момента вывоза и находиться в том же состоянии, в котором они были в момент вывоза, кроме изменений вследствие естественного износа либо убыли при нормальных условиях транспортировки и хранения и других случаев, определяемых в порядке, предусмотренном таможенным законодательством России.

При помещении товаров под реимпорт налогоплательщиком уплачиваются суммы налога, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему, возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 151 НК РФ, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации. В НК РФ возможность вычета НДС, уплаченного таможенному органу при ввозе товаров при таможенной процедуре реимпорта, не предусмотрена.

## Пример

В июле т.г. под таможенную процедуру реимпорта организацией ввезен на территорию Российской Федерации электрогенератор, который ранее (в предшествующем году) был вывезен с территории Российской Федерации. При вывозе электрогенератора в соответствии

с таможенной процедурой экспорта в предшествующем году организации был возвращен НДС из бюджета на сумму 200 000 руб. В июле текущего года при таможенном оформлении ввозимого оборудования организацией исчислены и уплачены сборы за таможенное оформление и НДС на сумму 200 000 руб.

### Переработка на таможенной территории

Переработка товаров на таможенной территории — таможенная процедура, когда иностранные товары используются в установленном порядке для переработки на таможенной территории Российской Федерации без применения мер экономической политики и с возвратом сумм ввозных таможенных пошлин и налогов при условии вывоза в соответствии с таможенной процедурой экспорта продуктов переработки за пределы территории Российской Федерации.

Переработка товаров на таможенной территории производится при наличии лицензии таможенного органа Российской Федерации. Переработка должна производиться в сроки, устанавливаемые таможенным органом Российской Федерации, в порядке, определяемом Таможенным кодексом России. Установление сроков должно основываться на экономически оправданной продолжительности процесса переработки товаров и распоряжения продуктами их переработки. Уплата налога производится с последующим возвратом уплаченных сумм налога при вывозе продуктов переработки этих товаров с таможенной территории Российской Федерации в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 151 НК РФ. Возврат сумм НДС при вывозе продуктов переработки в соответствии с таможенным режимом экспорта производится таможенными органами Российской Федерации при условии соблюдения положений Таможенного законодательства РФ, а также если продукты переработки вывозятся в срок не позднее двух лет со дня перемещения товара через границу РФ.

### **Пример**

В феврале т.г. при ввозе иностранных товаров, используемых для переработки на таможенной территории Российской Федерации, организацией был уплачен НДС в сумме 900 000 руб.

В августе этого же года продукты переработки, при изготовлении которых иностранные товары были использованы полностью, вывезены с территории Российской Федерации. В сентябре текущего года уплаченный НДС был возвращен организации таможенным органом.

### Процедура временного ввоза

При помещении товаров под данную таможенную процедуру применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога

в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации и в соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 151 НК РФ.

Временный ввоз товаров — таможенная процедура, при которой пользование товарами на территории Российской Федерации допускается с полным или частичным освобождением от таможенных пошлин, налогов и без применения мер экономической политики. Временно ввозимые товары подлежат возврату в неизменном состоянии, кроме изменений вследствие естественного износа либо убыли при нормальных условиях транспортировки и хранения. Общий предельный срок временного ввоза товаров не более двух лет. В рамках этого срока таможенный орган устанавливает конкретный срок, в течение которого товар, исходя из цели и обстоятельств его ввоза, может временно находиться на территории Российской Федерации.

При ввозе товаров в рассматриваемой процедуре таможенным органом может быть применено как полное, так и частичное освобождение от уплаты таможенных пошлин и налогов. При частичном освобождении за каждый полный и неполный месяц декларантом уплачивается 3% от суммы, которая подлежала бы уплате, если бы ввозимые товары были выпущены для внутреннего потребления. Общая сумма взимаемых пошлин и налогов не должна превышать суммы таможенных пошлин и налогов, которые подлежали бы уплате на момент ввоза, если бы товары были выпущены для внутреннего потребления. Если указанные суммы станут равными, товар считается выпущенным для внутреннего потребления при условии, что в отношении этого товара не применяются меры экономической политики.

Таможенный орган, предоставивший разрешение на применение процедуры временного ввоза, устанавливает пользователю данной процедуры (бенефициару) конкретные сроки уплаты таможенных платежей.

### Пример

3 сентября т.г. организация, производящая строительные материалы и являющаяся плательщиком НДС, ввезла на территорию Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой временного ввоза стенд иностранного производства для демонстрации на своих производственных площадях образцов готовой продукции в целях их продажи. Срок временного ввоза четыре месяца. Стоимость стенда 10 000 долл. США. При ввозе организацией уплачены сборы за таможенное оформление, таможенная пошлина — 480 руб. · 0,03 и НДС — 1464 руб.  $[(10\,000 \cdot 27,06 + 480) \cdot 0,18] \times 0,03$ . Курс доллара США, установленный ЦБ РФ на дату оформления ГТД, составил 27,06 руб. за 1 долл. США.

В соответствии с установленным графиком уплаты таможенных платежей, организации необходимо ежемесячно в течение срока на-

хождения стенда на территории Российской Федерации уплачивать НДС таможенному органу в сумме 1 464 руб. и 14,40 руб. таможенной пошлины.

Таможенным законодательством РФ предусмотрена возможность продления установленного срока для временного ввоза до трех лет. Если лицо, которое ввезло на территорию Российской Федерации товар по процедуре временного ввоза, выкупит этот товар, оно должно обратиться в таможенный орган с заявлением о выпуске товара для внутреннего потребления. В этом случае таможенная процедура временного ввоза завершается. Таможенным органом применяются ставки таможенных пошлин, иных налогов, действующие на день принятия ГТД с заявлением таможенной процедуры выпуска для внутреннего потребления; учитывается таможенная стоимость, определенная на момент временного ввоза; за использованную отсрочку уплаты таможенной пошлины и налогов взимаются проценты по ставкам, установленным Центральным Банком РФ по предоставляемым кредитам.

### *Переработка товаров вне территории Российской Федерации*

---

Переработка товаров вне таможенной территории — таможенная процедура, при которой российские товары вывозятся без применения к ним мер экономической политики и используются вне территории Российской Федерации с целью их переработки и последующего выпуска продуктов переработки в свободное обращение на территории Российской Федерации с полным или частичным освобождением от таможенных пошлин и налогов, а также без применения к товарам мер экономической политики.

При ввозе товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки вне таможенной территории, применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации и подп. 6 п. 1 ст. 151 НК РФ. В соответствии с Порядком выдачи лицензий на переработку товаров вне территории РФ лицензия выдается российскому лицу, перемещающему российские товары для переработки, при соблюдении следующих условий:

- российские товары могут быть идентифицированы в продуктах переработки, за исключением случаев, определяемых таможенным законодательством России;
- переработка товаров вне территории РФ не наносит серьезного ущерба интересам российской экономики.

При ввозе на территорию Российской Федерации товаров, ранее вывезенных с нее для переработки вне территории Российской

Федерации в соответствии с таможенной процедурой переработки вне территории РФ, налоговая база по НДС определяется как стоимость такой переработки.

Суммы таможенных пошлин и налогов определяются исходя из ставок, применимых к продуктам переработки, умноженных на стоимость операций по переработке. Иными словами, налоговой базой в данном случае является стоимость переработки, а ставка налога будет аналогична той, которая применяется при реализации товара на территории Российской Федерации.

### **Пример**

В июне т.г. при процедуре переработки вне территории Российской Федерации организация вывезла прессованное растительное масло для его очистки по иностранной технологии. 20 августа очищенное растительное масло было ввезено на территорию Российской Федерации. Стоимость переработки в соответствии с заключенным с иностранным партнером контрактом составила 30 000 евро. При ввозе организацией уплачены сборы за таможенное оформление, таможенная пошлина — 140 000 руб. и НДС. Курс евро, установленный ЦБ РФ на дату принятия ГТД, составил 34,08 руб. за 1 евро.

При ввозе масла по процедуре переработки вне территории Российской Федерации НДС должен быть исчислен исходя из налоговой ставки 10% (подп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ). Сумма налога равна 116 240 руб.  $[(30\,000 \cdot 34,08 + 140\,000) \cdot 0,10]$ .

Сумма исчисленного и уплаченного НДС принимается к налоговому вычету в установленном порядке.

При помещении товаров под таможенные процедуры транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства, перемещения припасов НДС не уплачивается.

При перемещении физическими лицами товаров, предназначенных для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, порядок уплаты НДС определяется в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации.

## **2.14. Реализация предприятия в целом как имущественного комплекса**

Предприятие — это имущественный комплекс, который используется организацией для осуществления предпринимательской деятельности (п. 1 ст. 132 ГК РФ).

В состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, которые предназначены для его деятельности.

Это может быть недвижимое имущество (земельные участки, здания, сооружения), оборудование, инвентарь, сырье, продукция, права требования, долги, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), и другие исключительные права (п. 2 ст. 132 ГК РФ).

В соответствии с гражданским законодательством РФ предприятие в целом или его часть могут быть объектом купли-продажи, залога, аренды и других сделок, связанных с установлением, изменением и прекращением вещных прав. Таким образом, собственник имеет право продать предприятие в целом или его часть.

Договор продажи предприятия подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации

До передачи предприятия покупателю стороны договора (продавец или покупатель) обязаны уведомить всех имеющихся кредиторов о планируемой реализации предприятия и получить от них согласие на перевод долга к покупателю предприятия

Передача предприятия продавцом покупателю осуществляется на основании передаточного акта (акта о приеме-передаче). В акте указываются данные о составе предприятия и об уведомлении кредиторов. Датой передачи предприятия является дата подписания сторонами передаточного акта.

С момента государственной регистрации перехода права собственности покупатель становится собственником предприятия (п. 1 ст. 564 ГК РФ).

Особенности определения налоговой базы по НДС при реализации предприятия как имущественного комплекса установлены в ст. 158 НК РФ. При расчете налога объект реализации подразделяется на отдельные имущественные группы, т.е. налоговая база определяется отдельно по каждому из видов активов, входящих в состав данного предприятия. Собственник, выставивший предприятие на реализацию имеет право установить цену, когда продажная стоимость:

- совпадает с его балансовой стоимостью;
- ниже балансовой стоимости;
- выше балансовой стоимости.

Налоговым законодательством (п. 2 ст. 158 НК РФ) уточняется, что при установлении цены, по которой предприятие продается ниже балансовой стоимости либо выше ее, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент. Если продажная стоимость предприятия совпадает с его балансовой стоимостью, поправочный коэффициент не рассчитывается. В этом случае цена каждого вида имущества в целях налогообложения равна его балансовой стоимости.

В случае установления цены продажи ниже балансовой стоимости реализуемого имущества, поправочный коэффициент считается как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости всего имущества.

$$ПК = ЦР : БС,$$

где ПК — поправочный коэффициент;

ЦР — цена реализации;

БС — балансовая стоимость.

Налоговая база рассчитывается по формуле:

$$НБ = БС \cdot ПК.$$

В случае установления цены реализации выше балансовой стоимости имущества, поправочный коэффициент и налоговая база рассчитываются по формуле:

$$ПК = (ЦР - ДЗ - ЦБ) : (БС - ДЗ - ЦБ),$$

где ДЗ — дебиторская задолженность,

ЦБ — стоимость ценных бумаг;

$$НБ = [(БС - ДЗ - ЦБ) \cdot ПК] + ДЗ + ЦБ.$$

Поправочный коэффициент рассчитывается с точностью до 5—7 знаков после запятой. К сумме дебиторской задолженности и стоимости ценных бумаг не применяется и по данному виду имущества НДС отдельно не исчисляется.

По каждому виду имущества предприятия, реализация которого облагается налогом, применяется расчетная ставка в размере 15,25% независимо от того, по какой ставке это имущество облагалось бы в случае его реализации отдельно от предприятия по ставке 10 или 18%.

При получении от покупателя предоплаты (аванса), продавец обязан уплатить НДС с аванса с применением ставки 18/118 в общем порядке. А на дату перехода права собственности на предприятие налог по авансу принимается к вычету.

Рассмотрим на конкретном примере, как исчислить налог для ситуаций продажи предприятия по цене ниже и выше балансовой стоимости его активов.

Данные баланса (передаточного акта) продаваемого имущественного комплекса (показатели условные), (тыс. руб.) представлены в табл. 2.3.

Предположим, фактическая передача предприятия осуществлена одновременно с государственной регистрацией права собственности на него на имя покупателя.



**Таблица 2.3. Показатели балансовой стоимости имущества предприятия**

<i>Актив</i>	<i>Сумма</i>	<i>Пассив</i>	<i>Сумма</i>
Основные средства (ОС)	1900	Уставный капитал	10 500
Нематериальные активы (товарный знак)	500		
Объект незавершенного производства	3800	Фонды специального назначения	3320
Материалы, облагаемые НДС	970		
Товары, облагаемые НДС	1450		
Готовая продукция на складе	2800	Нераспределенная прибыль	1700
Ценные бумаги	600		
Дебиторская задолженность	4800	Кредиторская задолженность	1300
Баланс	16 820	Баланс	16 820

### Пример 1

Продажная цена ниже балансовой стоимости реализованного имущества и составляет 12 500,0 тыс. руб.

Поправочный коэффициент, определяемый как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости его имущества, равен 0,7431629 (12 500 / 16 820). Он применяется ко всем активам, в том числе к дебиторской задолженности и ценным бумагам. Ведь в качестве исключения данные активы при расчете коэффициента в п. 2 ст. 158 НК РФ прямо не названы.

Определим цену реализации каждого вида имущества.

- Основные средства: 1 900 тыс. · 0,7431629 = 1 412,01 тыс. руб.
- Товарный знак: 500 тыс. · 0,7431629 = 371, 58 тыс. руб.
- Незавершенное производство:  
3800 тыс. · 0,7431629 = 2824,02 тыс. руб.
- Материалы: 970 тыс. · 0,7431629 = 720,87 тыс. руб.
- Товары: 1450 тыс. · 0,7431629 = 1 077,59 тыс. руб.
- Готовая продукция: 2 800 тыс. · 0,74 = 2 080,86 тыс. руб.
- Ценные бумаги: 600 тыс. руб.
- Дебиторская задолженность: 4 800 тыс. руб.

Итого 13 886,93 тыс. руб.

Налог на добавленную стоимость по облагаемому налогом имуществу составит 1 294,26 тыс. руб. (1 412,01 + 371,58 + 2 824,02 + 720,87 + 1 077,59 + 2 080,86) · 0,1525.

По дебиторской задолженности и ценным бумагам НДС не начисляется. Общая сумма налога уплачивается покупателем в составе цены 13 886,93 тыс. руб.

## Пример 2

Продажная цена выше балансовой стоимости реализованного имущества и составляет 21 000,0 тыс. руб.

Поправочный коэффициент равен:

$$(21\ 000,0 - 4\ 800,0 - 600,0) : (16\ 820,0 - 4\ 800,0 - 600,0) = 1,3660245.$$

Определим цену реализации каждого вида имущества (для упрощения расчета рассчитаем общую сумму):

$$(1900,0 + 500,0 + 3\ 800,0 + 970,0 + 1450,0 + 2\ 800,0) \cdot 1,3660245 = 15\ 600,0 \text{ тыс. руб.}$$

Рассчитаем НДС по облагаемому налогом имуществу:

Общая сумма налога составляет 2 379,0 тыс. руб. ( $15\ 600,0 \cdot 0,1525$ ), он уплачивается покупателем в составе цены 21 000,0 тыс. руб. ( $15\ 600,0 + 600,0 + 4\ 800,0$ ).

Продавец предприятия обязан выставить покупателю сводный счет-фактуру, к которому прилагается акт инвентаризации. В сводном счете-фактуре перечисляются все виды имущества, реализованного в составе предприятия, в том числе и не облагаемые НДС. При этом в самостоятельные позиции следует выделить основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непроизводственного назначения, сумму дебиторской задолженности, стоимость ценных бумаг и другие виды активов. Если в состав проданного предприятия входит несколько объектов недвижимого имущества, то в сводном счете-фактуре необходимо отразить сведения (наименование, цену, сумму налога на добавленную стоимость) по каждому объекту недвижимости отдельно. В итоговой строке сводного счета-фактуры в графе «Всего с учетом налога» указывается цена, по которой предприятие было продано.

### НДС у покупателя

Сумму НДС, указанную в сводном счете-фактуре продавца предприятия, организация-покупатель вправе принять к вычету в общеустановленном порядке после принятия к учету всех видов имущества, входящих в имущественный комплекс. Разумеется, предприятие должно быть приобретено покупателем для осуществления операций, подлежащих обложению НДС.

Поскольку продавец выписывает счет-фактуру на дату государственной регистрации перехода права собственности предприятия к покупателю, на эту дату и покупатель приходит активы и может принять к вычету НДС.

С 1 апреля 2011 г. по 1 июля 2013 г. — реализация (передача) на территории РФ государственного или муниципального имущества, не закрепленного за государственными или муниципальными предприятиями (учреждениями) и составляющего государствен-

ную или муниципальную казну, выкупаемого в порядке, установленном Федеральным законом от 22.07.2008 № 159-ФЗ «Об особенностях отчуждения недвижимого имущества, находящегося в государственной собственности субъектов Российской Федерации или в муниципальной собственности и арендуемого субъектами малого и среднего предпринимательства», в целях гл. 21 НК РФ объектом налогообложения не признаются.

Преимущественное право выкупа, следовательно, и льгота по НДС предусмотрены только для субъектов малого и среднего предпринимательства (МСП), при соблюдении соответствующих условий, к которым относятся коммерческие организации и индивидуальные предприниматели, соответствующие условиям:

1) средняя численность работников за предшествующий календарный год не превышает:

- от 101 до 250 человек включительно — для средних предприятий;
- до 100 человек включительно — для малых предприятий;
- до 15 человек — для микропредприятий;

2) выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость ОС и НМА) за предшествующий календарный год не превышает для каждой категории субъектов МСП (микропредприятия — 60 млн руб., малые предприятия — 400 млн руб., средние предприятия — 1 млрд руб.)

## Порядок исчисления НДС по операциям, осуществляемым с особыми условиями

### 3.1. Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)

При ведении предпринимательской деятельности налогоплательщики могут проводить операции по реализации товаров (работ, услуг) как облагаемые, так и не облагаемые налогом на добавленную стоимость. В этом случае необходимо обеспечить ведение раздельного учета по НДС в двух направлениях:

- 1) учет выручки и затрат, связанных с облагаемыми и необлагаемыми НДС операциями;
- 2) учет «входного» НДС по приобретенным товарам, работам и услугам.

В соответствии с п. 4 ст. 170. НК РФ суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим операции как облагаемые налогом, так и освобожденные от налогообложения:

- учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав, в том числе по основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость;
- принимаются к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость;
- принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в пропорции, приходящейся на операции, облагаемые этим налогом — принимаются к вычету, а в пропорции, приходящейся на операции, не облагаемые налогом — учитываются в стоимости этих товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции, по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период. При этом налогоплательщик обязан

вести отдельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

На момент приобретения еще невозможно однозначно определить, какая часть товаров (работ, услуг) будет использована в деятельности, облагаемой НДС, а какая — в деятельности, не облагаемой налогом. Невозможно однозначно рассчитать, в каком размере «входной» НДС может быть предъявлен к вычету, а в каком — учтен в стоимости товаров (работ, услуг).

В таких случаях в соответствии с абз. 4 п. 4 ст. 170 НК РФ необходимо определять пропорцию, в которой приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права используются в деятельности, подлежащей налогообложению либо освобождаемой от налогообложения. Пропорция, в которой НДС принимается к вычету или учитывается в стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых, подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период. При этом те доходы налогоплательщика, которые не признаются выручкой от реализации товаров (работ, услуг), при расчете пропорции не учитываются. К таким доходам, например, относятся проценты по банковским депозитам и остаткам на банковских счетах, дивиденды по акциям, дисконты по векселям. Полученный результат следует умножить на общую сумму распределяемого НДС, в результате получится сумма налога, предъявляемая к вычету при исчислении с облагаемых операций. Для проверки можно сложить суммы НДС, включаемые в стоимость и принимаемые к вычету, результат должен дать сумму «входного» НДС по общим затратам (расходам на продажу).

При определении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) необходимо учитывать стоимость товаров (работ, услуг) которые реализованы как на территории РФ, так и за ее пределами без учета НДС.

Пропорция определяется по данным налогового периода — квартала.

Исходя из рассчитанной пропорции часть «входного» налога принимается к вычету, а часть учитывается в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг). При этом зарегистрировать счет-фактуру, выставленный продавцом товаров (работ, услуг), необходимо в книге покупок только в части стоимости товара, используемого для операций, облагаемых НДС, и доли налога, которая принимается к вычету.

В целях верности расчета пропорции и определения конечного финансового результата, налогоплательщик обязан вести отдельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению операций.

### Пример

Организация 21 апреля приобрела компьютер за 59 000 руб., в том числе НДС 9000 руб., и ввела его в эксплуатацию. Компьютер используется для осуществления операций, как облагаемых, так и не облагаемых НДС.

Во II квартале выручка от операций, не облагаемых НДС, составила 300 000 руб., а выручка от операций, облагаемых НДС, составила 1 062 000 руб. (в том числе НДС 162 000 руб.).

В данном случае организации следует отнести «входной» НДС по компьютеру частично на увеличение стоимости компьютера, а частично предъявить к вычету. Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых, подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

Поскольку налоговым периодом по НДС является квартал, то определить, в каком размере сумма НДС, уплаченная поставщику компьютера, принимается к вычету или учитывается в его стоимости, организация может только в конце налогового периода (II квартала), в котором компьютер принят к учету.

В рассматриваемой ситуации выручка от реализации отгруженных в течение II квартала товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС, составила 300 000 руб., а облагаемых НДС — 900 000 руб. (без учета НДС). Доля выручки от реализации не облагаемых НДС товаров (работ, услуг) равна 25%  $[300\ 000 / (300\ 000 + 900\ 000) \cdot 100]$ , а доля выручки от реализации облагаемых НДС товаров (работ, услуг) — 75%  $[900\ 000 / (300\ 000 + 900\ 000) \cdot 100]$ .

Таким образом, НДС, уплаченный при приобретении компьютера, в сумме 2250 руб.  $(9000 \cdot 0,25)$  организация включает в стоимость компьютера, а в сумме 6750 руб.  $(9000 \cdot 0,75)$  принимает к вычету (пп. 1 п. 2 ст. 171, абз. 1, 3 п. 1 ст. 172 НК РФ).

Применять иную методику определения пропорции, отличную от предусмотренной налоговым законодательством РФ, налогоплательщики не вправе, за исключением организаций осуществляющих клиринговую деятельность.

### 3.1.1. Особенности учета НДС клиринговыми компаниями

*Клиринговая деятельность* — это деятельность по определению (сверке) обязательств по заключаемым на биржевых торгах и (или) торгах организаторов торговли на рынке ценных бумаг гражданско-правовым договорам, предметом которых является товар или иностранная валюта финансовых инструментов срочных сделок, а также по обеспечению и (или) контролю их исполнения.

Для этих организаций п. 4 ст. 170 НК РФ предусмотрены специальные правила определения пропорции предъявления к вычету сумм НДС и учета НДС в стоимости товаров (работ, услуг). Так, при расчете пропорции не учитывают сделки с ценными бумагами, финансовыми инструментами срочных сделок, иные сделки, по которым клиринговая организация является стороной в целях осуществления их клиринга, а также сделки, совершаемые ею в целях обеспечения исполнения обязательств участников клиринга. Иными словами, организации, осуществляющие клиринговую деятельность на рынке ценных бумаг, не включают в расчет пропорции для учета НДС сделки, связанные с данной деятельностью, то есть сделки, по которым организация является стороной в целях осуществления их клиринга, и сделки, совершаемые в целях исполнения обязательств участников клиринга.

При отсутствии у налогоплательщика отдельного учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается. Сумма «входного» НДС в такой ситуации покрывается за счет собственных средств. При этом вычет будет признан неправомерным по всем товарам, приобретенным для использования одновременно в операциях, облагаемых и не облагаемых НДС, а не только по тем, которые используются в операциях, не подлежащих обложению.

Раздельный учет можно вести несколькими методами:

- детализированный аналитический учет, например в регистрах налогового учета;
- учет на основании разработанной системы субсчетов бухгалтерского учета.

Метод ведения детализированного аналитического учета осуществляется на основании данных первичных документов, которые обобщаются в соответствующие регистры синтетического учета отдельно по облагаемым и отдельно по необлагаемым операциям. Этот процесс очень трудоемкий и не застрахован от ошибок в расчетах.

Гораздо проще вести учет вторым методом. Для этого к каждому субсчету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» открываются субсчета второго порядка. Например, к субсчету 19—1 «НДС при приобретении основных средств» открываются субсчета второго порядка: 19—1-1 «НДС, включаемый в стоимость основных средств», 19—1-2 «НДС, принимаемый к вычету» и 19—1-3 «НДС, подлежащий распределению» и т.д.

Налогоплательщик имеет право не применять положения о раздельном учете в соответствии с абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых, не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей суммы совокупных расходов на производство.

При решении вопроса о необходимости ведения раздельного учета такие показатели, как стоимость отгруженных товаров (работ, услуг) или объемы выручки от не облагаемой НДС деятельности, не принимаются во внимание.

Однако необходимость ведения раздельного учета «входного» НДС никак не зависит от доли необлагаемых операций в общей сумме выручки организации. Если выручка от не облагаемых НДС операций составляет всего 1% общей суммы выручки организации, но при этом совокупные расходы на осуществление этих операций превышают 5% общей суммы расходов, то вести раздельный учет «входного» НДС необходимо.

Для расчета пропорции необходимо определить сумму расходов<sup>1</sup>, относящихся к необлагаемой деятельности. Данная сумма состоит из прямых затрат по освобожденным от НДС операциям, а также части косвенных затрат, приходящихся на эти операции. Порядок распределения косвенных затрат между облагаемыми и не облагаемыми НДС операциями должен быть закреплен в учетной политике организации<sup>2</sup>.

Сумма расходов (прямые плюс часть косвенных), относящихся к освобожденным от НДС операциям, делится на общую сумму расходов (прямых и косвенных), относящихся и к облагаемым, и к не облагаемым НДС операциям.

Если соотношение составит менее 5%, то налогоплательщик имеет право предъявить к вычету «входной» НДС по всем товарам (работам, услугам), имущественным правам, принятым к учету в данном квартале.

<sup>1</sup> Письма Минфина России от 01.11.2010 № 03-07-07/70, УФНС России по г. Москве от 11.03.2010 № 16-15/25433.

<sup>2</sup> Письмо от 22.03.2011 № КЕ-4-3/4475 (п. 1).



### 3.1.2. Особенности учета налога банками, страховыми организациями, негосударственными пенсионными фондами

Деятельность банков, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов на территории Российской Федерации осуществляется на основании лицензии. Коммерческим банкам лицензия выдается Центральным банком России, страховым организациям — Министерством финансов РФ, негосударственным пенсионным фондам — Федеральной службой по финансовым рынкам.

С учетом специфики деятельности гл. 21 НК РФ п. 5 ст. 170 предусмотрен особый порядок исчисления НДС по операциям, осуществляемым финансово-кредитными учреждениями, так как в соответствии с п. 3 ст. 149 НК РФ операции по реализации товаров (работ, услуг) подлежащих лицензированию не облагаются налогом на добавленную стоимость.

**1. Осуществление банками банковских операций** (за исключением инкассации), в том числе:

- привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады;
- размещение привлеченных денежных средств организаций и физических лиц от имени банков и за их счет;
- открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц, в том числе банковских счетов, служащих для расчетов по банковским картам, а также операции, связанные с обслуживанием банковских карт;
- осуществление расчетов по поручению организаций и физических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;
- кассовое обслуживание организаций и физических лиц;
- купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах (в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты);
- осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- по исполнению банковских гарантий
- выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме;
- оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент-банк», включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала;

- получение от заемщиков сумм в счет компенсации страховых премий (страховых взносов), уплаченных банком по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности указанных заемщиков, в которых банк является страхователем и выгодоприобретателем;
- услуг, связанных с обслуживанием банковских карт;
- операции, обеспечивающие информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчетов, включая оказание услуг по сбору, обработке и предоставлению участникам расчетов информации по операциям с банковскими картами.

2. *Оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами:*

- оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию экспортных кредитов и инвестиций от предпринимательских и (или) политических рисков.

3. *Операции займа в денежной форме и с ценными бумагами,* включая проценты по ним, а также операции репо, включая денежные суммы, подлежащие уплате за предоставление ценных бумаг по операциям репо.

Иные операции по реализации услуг финансово-кредитными учреждениями подлежат обложению НДС в общем порядке, например:

- инкассация денежных средств и ценных бумаг;
- предоставление для хранения ценностей банковских сейфов;
- посреднические операции, осуществляемые в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии либо агентских;
- реализация имущества, имущественных прав;
- и другие.

Налогообложение данных операций осуществляется в большинстве случаев по ставке 18%.

Нормами гл. 21 НК РФ предусмотрены два метода учета НДС:

- общий, так называемый «классический», нами рассмотрен выше;
- метод отнесения на затраты.

Таким образом, данные организации имеют право самостоятельно выбрать тот метод, который будет применять закрепив его в учетной политике для целей налогообложения.

### Метод отнесения налога на затраты по налогу на прибыль

Этот метод отвечает интересам большинства финансово-кредитных организаций, поскольку доля «входящего» НДС, принимаемого

к вычету, как правило, весьма незначительна, так как доходы от операций, облагаемых НДС, составляют незначительную долю. В то же время его применение освобождает от необходимости вести раздельный учет, что значительно уменьшает объем работы и облегчает ведение учета.

Таким образом, в соответствии с п.5 ст.170 НК РФ вся сумма НДС уплаченная поставщикам по приобретаемым товарам (работам, услугам) включается в затраты при расчете налога на прибыль. Взамен этого вся сумма налога, полученная по операциям, подлежащим налогообложению, уплачивается в бюджет.

### Пример

ЗАО «Банк» В 1 кв.т.г. получил выручку от оказанных услуг:

- в соответствии с полученной лицензией на сумму 10 000 тыс. руб.
- инкассация ценных бумаг на сумму — 500 тыс. руб. (НДС — 90 тыс. руб.),
- предоставления физлицам сейфовых ячеек — 100 тыс. руб. (НДС — 18 тыс. руб.). Произвел расходы (в части облагаемых НДС):
- ремонт и техническое обслуживание инкассаторских автомобилей — 200 тыс.руб.(НДС — 36 тыс.руб.),
- коммунальные платежи 100 тыс. руб. (НДС — 18 тыс.руб.),
- текущий ремонт помещения кассового обслуживания клиентов 150 тыс. руб (НДС — 27 тыс. руб.).

Определить сумму НДС подлежащую уплате в бюджет и сумму учитываемую в затратах по налогу на прибыль.

#### *Решение*

Сумма НДС подлежащая уплате в бюджет составит — 108 тыс. руб,

Сумма НДС учитываемая в затратах по налогу на прибыль — 54 тыс. руб.

Налоговым законодательством РФ<sup>1</sup> для банков предусмотрены особенности учета НДС при приобретении товаров (работ, услуг), основных средств, нематериальных активов, имущественных прав, которые в дальнейшем реализуются ими:

- до начала использования при осуществлении банковских операций;
- для сдачи в аренду;
- до введения в эксплуатацию.

С 1 октября 2011 г. банки обязаны включать уплаченный НДС в стоимость имущества. В случае дальнейшей реализации таких активов исчисление НДС производится с межценовой разницы по расчетной ставке 18/118, а именно: в соответствии с п. 3 ст. 154 НК РФ при реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется

<sup>1</sup> Федеральным законом от 19.07.2011 № 245-ФЗ).

как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом положений статьи 105.3 НК РФ, с учетом налога, акцизов (для подакцизных товаров), и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок).

### Пример

ЗАО «Банк» приобрел основное средство стоимостью 3 776 000 руб. (в том числе НДС 576000 руб.). Срок полезного использования — 100 месяцев. По истечении 20 месяцев принято решение о продаже этого основного средства по цене 3 100 000 руб. (в том числе НДС 472 881 руб.).

Определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет по данной операции реализации автомобиля.

#### *Решение*

Сумма НДС была включена в первоначальную стоимость основного средства. Остаточная стоимость при реализации составит 3 020 800 руб. [ $3\,776\,000 - (3\,776\,000 / 100) \cdot 20$ ]. Налоговой базой для исчисления НДС является межценовая разница 79 200 руб. ( $3\,100\,000 - 3\,020\,800$ ). Для расчета суммы налога применяется расчетная ставка 18/118. Сумма НДС составит 1208 руб.

Порядок заполнения счетов-фактур при реализации имущества, числящегося на балансе организации с учетом НДС, определен Правилами заполнения счета-фактуры, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137.

В частности, в графе 5 данного счета-фактуры указывается межценовая разница с учетом налога, а в графе 8 — исчисленная расчетным методом сумма налога<sup>1</sup>.

## 3.2. Восстановление НДС, ранее принятого к вычету

Суммы налога, ранее принятые к вычету, в ряде случаев подлежат восстановлению. Перечень таких случаев указан в п. 3 ст. 170 НК РФ, согласно которому НДС должен быть восстановлен:

- при передаче имущества и имущественных прав в уставный капитал;
- на пополнение целевого капитала некоммерческих организаций;
- на пополнение целевого капитала некоммерческой организации;
- при передаче имущества участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), договора инвестиционного товарищества или его правопреемнику в случае

---

<sup>1</sup> (пп. «д» и «з» п. 2 Правил заполнения счета-фактуры, утвержденных Постановлением № 1137).

- выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;
- при дальнейшем использовании товаров (работ, услуг) для осуществления операций, не облагаемых НДС;
  - при приобретении товаров (работ, услуг), основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и реализации, местом реализации которых не признается территория России;
  - при вывозе товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе основных средств и нематериальных активов в таможенной процедуре экспорта, а также помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны,
  - при предоставлении субсидий из федерального бюджета на возмещение затрат по оплате приобретенных товаров (работ, услуг);
  - при получении предоплаты от покупателя в счет будущих поставок;
  - при уменьшении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) покупателю (применение скидок к цене);
  - при списании основных средств и товароматериальных ценностей в результате хищения, порчи, недостачи и т.п.
- Рассмотрим их более подробно.

### 3.2.1. Вклад в уставный капитал хозяйственных обществ и паевых фондов кооперативов

Применяя пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ, налогоплательщику необходимо отличать паевые фонды кооперативов от паевых инвестиционных фондов (ПИФ), так как восстановление НДС в отношении имущества, вносимого в ПИФ, действующими нормами налогового законодательства не предусмотрено.

*Кооператив* — это предприятие, организация, созданные путем добровольного объединения лиц на паевой основе для осуществления предпринимательской деятельности. Кооперативы являются юридическими лицами и функционируют на началах самофинансирования и самоуправления.

*Потребительские кооперативы* в форме потребительских обществ специализируются на торговле, заготовке и переработке сельскохозяйственной продукции, бытовом обслуживании населения, дачном и гаражном строительстве. Обычно они действуют в сельской местности и входят в систему потребительской кооперации.

*Производственные кооперативы* заняты производством продукции, выполнением работ, оказанием платных услуг предприятиям, организациям, гражданам. Трудовая деятельность в производствен-

ном кооперативе строится на основе личного трудового участия его членов.

*Жилищные кооперативы* создаются с целью строительства и эксплуатации жилых домов.

Деятельность перечисленных кооперативов регулируется соответствующими Законами о том или ином виде кооперации. Паевой фонд кооператива формируется из паенакоплений (паев) его членов.

*Паевой инвестиционный фонд (ПИФ)* в отличие от паевых кооперативов, несмотря на то что именуется паевым, кооперативом не является. ПИФ представляет собой, согласно п.1 ст. 10 Закона об инвестиционных фондах, обособленный имущественный комплекс, состоящий из имущества, переданного в доверительное управление управляющей компании учредителем (учредителями) доверительного управления с условием объединения этого имущества с имуществом иных учредителей доверительного управления. Из имущества, полученного в процессе такого управления, доля в праве собственности на которое удостоверяется ценной бумагой, выдаваемой управляющей компанией. Таким образом, при передаче имущества в паевой инвестиционный фонд, восстанавливать сумму НДС, ранее принятую к вычету, не предусмотрено. Кроме того, в кредитных (ПИФ) и жилищных накопительных кооперативах паевые взносы передаются в виде денежных средств.

Восстановлению подлежат суммы НДС:

- по имуществу, имущественным правам, не подлежащих амортизации — в размере, ранее принятом к вычету;
- по основным средствам и нематериальным активам, по которым предусмотрено начисление ежемесячной амортизации — в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

При этом восстановленный НДС не включается в стоимость имущества, нематериальных активов и имущественных прав у принимающей организации, а подлежит вычету в случае дальнейшего использования в налогооблагаемых операциях.

Сумма восстанавливаемого НДС, в размере, *ранее принятому к вычету*, определяется на основании данных налогового учета из книги покупок и журнала регистрации счетов-фактур полученных.

Сумма восстанавливаемого НДС, определяемая *пропорционально остаточной* (балансовой) *стоимости* основных средств и нематериальных активов, вычисляется с помощью формулы:

$$\text{НДС}_{(\text{вос})} = \text{НДС}_{(\text{выч})} \cdot \text{ОС} : \text{ПС}$$

где  $\text{НДС}_{(\text{вос})}$  — сумма налога, восстанавливаемая при передаче по основным средствам и нематериальным активам в уставный капитал;

$\text{НДС}_{(\text{выч})}$  — сумма налога, принятая к вычету по основным средствам и нематериальным активам при постановке на учет в соответствии с полученными первичными документами;

ОС — остаточная стоимость, по основным средствам и нематериальным активам определенная по правилам бухгалтерского учета;

ПС — первоначальная стоимость по основным средствам и нематериальным активам, указанная в первичных документах и учтенная при постановке на бухгалтерский (налоговый) учет.

Восстановление проводится в том налоговом периоде, в котором происходит передача активов. В книге продаж учредителя регистрируются те счета-фактуры, на основании которых суммы налога ранее были приняты к вычету. В случае отсутствия счетов-фактур, например, в связи с истечением срока их хранения, в книге продаж можно зарегистрировать бухгалтерскую справку. При этом исчисление суммы НДС, подлежащего восстановлению, производится с применением ставок налога, действовавших в период применения налоговых вычетов.

Восстановленный передающей стороной НДС подлежит вычету у принимающей организации, указанный в документах (например, в актах приемки-передачи имущества), которыми оформляется передача. Эти документы регистрируются в книге покупок организации-получателя по мере возникновения прав на налоговый вычет. Таким образом, у учредителя не возникает обязанность по составлению счета-фактуры. Право на налоговый вычет у принимающей стороны возникает после постановке на учет и использования переданного имущества в налогооблагаемых операциях.

## Пример

ЗАО «МИЛА» в соответствии с учредительным договором, является соучредителем ЗАО «ОКАН», размер учредительного взноса в уставный капитал утвержден в сумме 5 000,0 тыс. руб. ЗАО «МИЛА» в качестве взноса передала 15.05. т.г. ЗАО «ОКАН» техническое оборудование с остаточной стоимостью в 4 500 тыс. руб. (соответствует рыночной стоимости) и материалы на сумму 500,0 тыс. руб. Переданное имущество поставлено на учет и используется ЗАО «ОКАН» в налогооблагаемой деятельности. Передаточные документы оформлены в срок.

Переданное оборудование числится на учете ЗАО «МИЛА» по первоначальной стоимости в размере 5 500,0 тыс. руб. (НДС 990,0 тыс. руб.), сумма амортизационных отчислений составила 1 000,0 тыс. руб. В срок до 20 июля т.г. ЗАО «МИЛА» обязана восстановить и уплатить в бюджет НДС, ранее принятый к вычету в сумме:  $1\,080,0 \text{ тыс.руб. } [(990,0 \cdot 4\,500,0 : 5\,500,0) + (500,0 \cdot 0,18)]$ .

ЗАО «ОКАН» имеет право принять к налоговому вычету данную сумму НДС.

### 3.2.2. Использование имущества в операциях, не облагаемых НДС

Обязанность налогоплательщика восстановить ранее принятый к вычету «входной» НДС возникает в случаях дальнейшего использования товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, нематериальных активов и имущественных прав для осуществления операций:

- не подлежащих обложению НДС (освобожденных от налогообложения);
- не признаваемых реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ;
- осуществляемых в рамках специальных налоговых режимах или в деятельности, по которой получено освобождение от налогообложения в соответствии со ст. 145 НК РФ;
- по материалам, если изготовленная продукция оказалась бракованной;
- при списании основных средств и товарно-материальных ценностей в результате их хищения, порчи, недостачи, потери и т.п.

Восстановить налог необходимо в том периоде, в котором имущество списывается. Ведь оно больше не может использоваться для налогооблагаемых операций. При этом НДС по основным средствам восстанавливается в части, пропорциональной их остаточной (балансовой) стоимости.

Налогоплательщик, восстанавливающий НДС, должен выписать и зарегистрировать счет-фактуру в книге продаж в сумме, подлежащей восстановлению в соответствии со счетом-фактурой по которой налог был принят к вычету. Если восстановление налога производится по отсутствующему в организации счету-фактуре (например, при истечении срока хранения документов), допускается рассчитать сумму восстанавливаемого налога в бухгалтерской справке, зарегистрировав в книге продаж, за тот налоговый период, в котором восстанавливается НДС.

В случае возврата ранее похищенного имущества, по которому был восстановлен НДС, необходимо в налоговый орган представить уточненную налоговую декларацию за тот период, в котором налог был восстановлен. Обязательное условие — возвращенное имущество используется для операций, облагаемых НДС

#### Пример

ООО «НИК» занимается пошивом спортивной одежды. В первом квартале т.г. ею приобретена ткань в количестве 1 600 погонных метров по цене 1 200 руб. за 1 м. НДС в сумме 345 600 руб. принят



к вычету, так как соблюдены все условия. Во втором квартале т.г. произведены операции:

- из закупленного материала произведено 400 спортивных костюмов (на каждый костюм израсходовано 4 м материи). Рыночная цена установлена 20 000 руб. за каждый костюм;
- реализовано 100 штук безвозмездно в рамках благотворительной деятельности (в соответствии с Федеральным законом № 135-ФЗ)<sup>1</sup>, 200 шт. оптовому покупателю, 90 шт. передано профилакторию, находящемуся на балансе организации, 8 шт. выявлены как бракованные, 2 костюма похищены; в июне т.г. оптовым покупателем возвращены 50 костюмов, как не соответствующие качеству.

Во 2-м квартале организация обязана:

- исчислить НДС по операциям реализации в сумме 1 044 000 руб.  $\{[20\ 000 \cdot (200 + 90)] \cdot 0,18\}$ ;
- восстановить НДС ранее принятый к вычету по ткани, израсходованной на костюмы, признанные бракованными и похищенными, в сумме 8 640 руб.  $\{1\ 200 \cdot [(8 + 2) \cdot 4] \cdot 0,18\}$ ;
- восстановить НДС по ткани, израсходованной на костюмы, переданные в рамках благотворительной деятельности в сумме 86 400 руб.  $\{1\ 200 \cdot (100 \cdot 4) \cdot 0,18\}$ ;
- восстановить НДС со стоимости возвращенных 50 костюмов в сумме ранее исчисленного налога при отгрузке оптовому покупателю в сумме 180 000 руб.  $(20\ 000 \cdot 50 \cdot 0,18)$ . По ткани налог восстанавливать не надо, т.к. костюмы оприходованы организацией по правилам бухгалтерского учета.

Таким образом, за 2-й квартал текущего года окончательная сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, составила: 959 040 руб.  $(1\ 044\ 000 + 8\ 640 + 86\ 400 - 180\ 000)$ .

Порядок ведения налогового учета описан ранее, в разделе Счет-фактура.

### 3.2.3. Операции, местом реализации которых не признается Российская Федерация

Реализацией товаров (работ, услуг) вне территории России признаются:

- операции, связанные с недвижимым имуществом, в частности, строительные, монтажные, ремонтные, реставрационные работы, услуги по озеленению и аренде;

---

<sup>1</sup> Для того чтобы воспользоваться освобождением на основании пп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ, необходимо иметь следующие подтверждающие документы: договор налогоплательщика с получателем благотворительной помощи. Данный договор обязательно должен содержать условие о безвозмездной передаче товаров в рамках благотворительной деятельности; акты или иные документы, свидетельствующие о целевом использовании полученных (выполненных, оказанных) в рамках благотворительной деятельности товаров; копии документов, подтверждающих принятие на учет получателем благотворительной помощи безвозмездно полученных товаров

- операции, связанные с движимым имуществом (воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания), в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт, техническое обслуживание;
- услуги, оказываемые в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта;
- покупатель работ (услуг) не осуществляет деятельность на территории Российской Федерации;
- услуги по перевозке, транспортировке, фрахтованию.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов — в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Суммы налога, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость указанных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, а учитываются в составе прочих расходов в соответствии со ст.264 НК РФ.

Восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, и имущественные права были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления выше перечисленных операций

### 3.2.4. Вывоз товаров, оказание услуг, выполнение работ, имущественных прав, основных средств и нематериальных активов в таможенной процедуре экспорта

Согласно п. 9 ст. 167 НК РФ при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, моментом определения налоговой базы является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих правомерность применения налоговой ставки в размере 0%. Если на 181-й календарный день, считая с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта, вышеуказанный пакет документов не собран, момент определения налоговой базы определяется в соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ как день отгрузки товаров.

Порядок определения суммы НДС, относящейся к товарам (работам, услугам), приобретенным для производства и (или) реализации товаров на экспорт, устанавливается учетной политикой принятой налогоплательщиком для целей налогообложения (п. 10 ст. 165 НК РФ). Суммы НДС по приобретенным для экспортных операций товарам (работам, услугам), которые приняты к вычету до момента определения налоговой базы, подлежат восстановлению. Восстановление НДС должно производиться не позднее того налого-

вого периода, в котором осуществляется отгрузка товаров на экспорт и оформление таможенными органами таможенных деклараций в режиме экспорта. В случае осуществления отгрузки товаров и таможенного оформления в разных налоговых периодах восстановление соответствующих сумм НДС должно производиться не позднее того налогового периода, в котором соблюдены оба данных условия.

Обычно у организаций не возникает вопросов, как организовать отдельный учет сумм НДС по товарам (работам, услугам), которые используются в производстве продукции, реализуемой либо на экспорт, либо на внутреннем рынке. В большинстве случаев экспортеры открывают дополнительные субсчета к счетам 90 «Продажи» и 19 «НДС по приобретенным ценностям».

Сложнее решить, как распределить НДС по общехозяйственным расходам и иным затратам, которые невозможно отнести к конкретному виду продукции при ведении прямого отдельного учета затрат. Как правило, в таких случаях суммы НДС, принимаемые к вычету, делятся исходя из доли экспортной выручки в общей сумме выручки. Но можно использовать и другие критерии (например, количественные показатели экспортируемой продукции или ее себестоимость). Главным требованием к методике отдельного учета затрат является возможность исчисления на основе данных бухгалтерского учета и выбранного экспортером критерия части НДС, приходящейся на материальные ресурсы (работы, услуги), фактически использованные при производстве и (или) реализации экспортируемой продукции. То есть налоговый учет должен быть организован так, чтобы была возможность проконтролировать обоснованность применения налоговых вычетов в отношении сумм НДС по товарам (работам, услугам), используемым при производстве и реализации экспортируемой продукции.

### **Пример**

В марте т.г. ЗАО «Экспорторг» закупило и приняло на учет товары на общую сумму 590 000 руб. (в том числе НДС 90 000 руб.). Необходимые условия для применения налогового вычета по НДС были выполнены. В декларации по НДС за I квартал предьявленный поставщиком налог в сумме 90 000 руб. отражен в качестве налогового вычета. По результатам камеральной проверки налоговым органом подтверждена правомерность применения налогового вычета по НДС.

1 апреля т.г. ЗАО «Экспорторг» заключило внешнеторговый контракт, по которому на экспорт были реализованы товары, приобретенные в марте и апреле. В апреле приобретено товаров на сумму 708 000 руб. (в том числе НДС 108 000 руб.). 27 апреля товары были выпущены в таможенной процедуре экспорта, и организация приступила к формированию необходимого комплекта документов.

Формируя комплект документов для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0%, ЗАО «Экспорторг» должно восстановить НДС по товарам, реализованным на экспорт, ранее принятый к вычету. Таким образом, величину налоговых вычетов, отраженных в декларации за I квартал, нужно уменьшить на 90 000 руб. Сумма НДС в размере 108 000 руб. по апрельскому счету-фактуре к вычету во II квартале не заявляется. На скорректированную сумму НДС и сумму НДС, предъявленную по товарам, закупленным в апреле, в бухгалтерском учете должна быть сделана переброска на субсчет, предназначенный для учета «входного» НДС по экспортным операциям:

После того, как будет собран полный пакет документов, подтверждающий экспортную операцию, НДС в сумме 198 000 руб. может быть принят к вычету.

### 3.2.5. Восстановление НДС, ранее принятого к вычету с предоплаты

Налогоплательщики, перечислившие суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок, имеют право принять к вычету суммы НДС, предъявленные продавцами. Вычет производится на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при получении ими предоплаты в счет предстоящих поставок товара, документов, подтверждающих фактическое перечисление сумм предоплаты, а также договора, предусматривающего перечисление авансов:

Суммы налога, принятые покупателем к вычету, подлежат восстановлению:

- в том налоговом периоде, в котором НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам подлежит вычету после оприходования по правилам бухгалтерского учета;
- в том налоговом периоде, в котором произошло изменение условий договора либо расторжение договора и возврат соответствующих сумм оплаты, частичной оплаты.

Покупатель обязан восстановить сумму НДС ранее принятому к вычету с предварительной оплаты, если продавцом отгружен товар (оказана услуга, выполнены работы) стоимостью меньшей, чем уплаченный аванс. НДС подлежит восстановлению на сумму превышения предварительной оплаты и стоимостью оприходованного товара (работы, услуги), т.е. к вычету принимается сумма, указанная в конечном счете-фактуре продавца на отгруженный товар (работу, услугу).

#### Пример 1

ООО «Дар», являющееся покупателем, в июне т. г. перечислило поставщику ООО «Приз» 100%-ную предоплату по договору поставки в размере 600 000 руб. (в том числе НДС 91 525 руб.). ООО «Приз»

выставило счет-фактуру на сумму предоплаты и один экземпляр передало ООО «Дар» (п. 3 ст. 168 НК РФ).

В сентябре т. г. ООО «Приз» отгрузило товар на сумму 590 000 руб. (в том числе НДС 90 000 руб.) и выставила счет-фактуру на эту сумму. В этом же месяце ООО «Дар» получила и приняла на учет товары. В октябре ООО «Приз» возвратило сумму образовавшейся задолженности в размере 10 000 руб. (600 000—590 000).

По итогам II квартала т.г. НДС в сумме 91 525 руб. ООО «Дар» заявило к вычету, а ООО «Приз» перечислила в бюджет на основании выставленного счета-фактуры.

По итогам III квартала налог в сумме 90 000 руб. ООО «Дар» восстановило с аванса и приняло к вычету со стоимости полученного товара, а ООО «Приз» восстановило с полученного аванса и приняла к уплате в бюджет по реализованному товару.

По итогам IV квартала НДС в размере 1525 руб. (10 000 · 18/118) ООО «Приз» восстановит с суммы остатка аванса, а ООО «Дар» обязано уменьшить сумму налогового вычета и уплатить ее в бюджет.

В случае если условиями договора предусмотрена поставка товаров отдельными партиями после перечисления предоплаты, восстановление сумм НДС, принятых покупателем к вычету по перечисленной 100%-ной предоплате, следует производить в размере, соответствующем налогу, указанному в счетах-фактурах на приобретенный товар

## Пример 2

ООО «КРЕК» (покупатель) заключило договор на поставку продукции, согласно которому товар поставляется равными партиями в течение четырех месяцев со дня получения предоплаты в размере 100% стоимости товара. В июне т.г. ООО «КРЕК» произвело предоплату в размере 472 000 руб. (в том числе НДС 72 000 руб.). На основании счета-фактуры, выставленного продавцом, и платежных документов был принят к вычету НДС в размере 72 000 руб.

Ежемесячно с августа по ноябрь т.г. включительно поставщик отгружал партии товара, стоимостью 118 000 руб. каждая (в том числе НДС 18 000 руб.), которые в том же месяце поступали на склад и были приняты к учету. При этом на каждую партию поставщиком выставлялся соответствующий счет-фактура.

По итогам II квартала т.г. ООО «КРЕК» заявило к вычету 72 000 руб. на основании полученного счета-фактуры.

По итогам III квартала оно восстановило НДС с аванса в размере 36 000 руб. (18 000 · 2) и приняло к вычету со стоимости товара, полученного в первой и второй партиях, в сумме 36 000 руб.

По итогам IV квартала ООО «КРЕК» восстановит НДС с аванса в размере 36 000 руб. и примет к вычету со стоимости товара, полученного в третьей и четвертой партиях, в сумме 36 000 руб.

Восстановление НДС с суммы аванса, полученного в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых, превышает шесть месяцев по Перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 28.07.2006 № 468 не производится, так как в налоговую базу налог не включаются (абз. 3 п. 1 ст. 154, п. 13 ст. 167 НК РФ). Счет-фактура в таком случае продавцом не составляется и соответственно, покупатель НДС к вычету не принимает.

### 3.3. Исчисление НДС с сумм штрафных санкций

Определение предпринимательской деятельности, содержащееся в абз. 3 п. 1 ст. 2 ГК РФ, свидетельствует о том, что она связана с рисками. Чтобы минимизировать такой риск, участники договоров включают в них положения об уплате недобросовестной стороной неустойки (ст. 12 ГК РФ).

*Неустойка* — это определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору, в случае не исполнения или ненадлежащим образом исполнения своих обязательств (п. 1 ст. 330 ГК РФ).

Неустойка бывает двух видов — штрафы и пени.

В большинстве случаев *штраф* устанавливается либо в виде процентов от цены договора, либо в виде фиксированной суммы, определяемой по соглашению сторон.

Размер *пени* зависит от того, насколько долго не выполнялись условия договора. Как правило, пени начисляются за каждый день просрочки в процентах к сумме обязательства (цене договора).

Размер неустойки (штрафа, пени), устанавливается либо соглашением сторон, либо в некоторых случаях — законом (п. 1 ст. 332 ГК РФ). Дата, с которой начисляется неустойка, указывается сторонами договора. Соглашение о неустойке должно быть заключено в письменной форме, в противном случае оно будет считаться недействительным (ст. 331 ГК РФ).

В том случае, если штрафные санкции получает покупатель от продавца товаров (работ, услуг), такие суммы не подлежат обложению НДС, поскольку они не связаны с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг) (п. 2 ст. 153, пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ).

При получении штрафных санкций продавцом, являющимся налогоплательщиком по операциям реализации, признаваемые объектом налогообложения, НДС исчисляется по расчетной ставке 10/110 или 18/118.

#### Пример

Между поставщиком ООО «КРЕК» и покупателем ЗАО «ТРЕК» заключен договор поставки партии велосипедов на сумму

2 360 000 руб. (в том числе НДС 18% — 360 000 руб.) и инвалидные коляски на сумму 1 800 000 руб. до 21 апреля т.г. с оплатой не позднее 30 июня т.г.

По условиям договора за несвоевременное выполнение обязательств, предусмотрены штрафные санкции в виде пени в размере 0,1% от цены договора (без НДС) за каждый день просрочки.

Поставщик выполнил свои обязательства в установленный договором срок, а Покупатель оплатил товар позже установленного договором срока на 30 дней.

Стоимость товара без НДС — 3 800 000 руб. В данном случае размер неустойки составит 114 000 руб. ( $3\,800\,000 \cdot 0,001 \cdot 30$ ).

НДС с суммы полученной неустойки исчисляется по расчетной ставке 18/118, только с реализации велосипедов, так как данная операция по реализации облагается по ставке 18%. Сумма полученной неустойки 54 000 руб. ( $1\,800\,000 \cdot 0,001 \cdot 30$ ) по операции реализации инвалидных колясок не облагается налогом, поскольку в соответствии со ст. 149 НК РФ по данной реализации предусмотрена льгота.

Сумма НДС, причитающаяся к уплате в бюджет, равна 9 153 руб. ( $60\,000 \cdot 18/118$ ).

На дату получения штрафных санкций продавец обязан выписать себе счет-фактуру в одном экземпляре и зарегистрировать его в книге продаж. Отразить сумму штрафных санкций и сумму исчисленного налога в графах 3 и 5 по строке 080 разд. 3 налоговой декларации по НДС.

Покупатель, уплативший штрафные санкции, не имеет права принять НДС по ним к вычету.

### 3.4. Исчисление НДС по предоставленным скидкам, бонусам

Одним из самых распространенных и эффективных способов привлечения большего количества покупателей и повышения уровня продажи являются системы скидок и премий (бонусов). Применение этих способов позволяет не только привлечь новых клиентов, но и удержать старых. Порядок и условия предоставления скидки (премии, бонуса) должны быть четко сформулированы в договоре между контрагентами.

На практике наиболее часто встречаются следующие договорные скидки (премии, бонусы):

- 1) «ассортиментные»;
- 2) за выполнение объема продаж;
- 3) за досрочную оплату.

### 3.4.1. Предоставление (получение) скидок

*Скидка* — одно из условий сделки, определяющее размер возможного уменьшения базовой цены товара, указанной в договоре о сделке. Возможность уменьшения цены договора установлена гражданским законодательством (п. 2 ст. 424 ГК РФ) и предусматривает, что изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке. Таким образом, если покупатель, выполнив условия контракта, получает скидку, то договорная цена товаров уменьшается.

#### Пример

Организация поставщик и организация покупатель заключили договор поставки товара по цене 200 руб. за единицу. В договоре указано, что в случае досрочной оплаты товара покупателю предоставляется скидка в размере 5% цены. Покупатель приобрел 200 единиц товара, оплатив его досрочно. Поскольку выполнены условия договора, то ей предоставляется скидка в размере 10 руб. на каждую единицу приобретенного товара ( $200 \cdot 0,05$ ). Таким образом, цена единицы товара уменьшилась и составляет 190 руб. Соответственно, общая цена сделки уменьшилась на 20 000 руб. [ $(200 \times 200) - (190 \cdot 200)$ ].

### 3.4.2. Предоставление (получение) бонусов

Наравне со скидками для привлечения покупателей организации используют систему премий или бонусную систему.

*Бонус* — дополнительное вознаграждение, премия, дополнительная скидка, предоставляемая продавцом покупателю в соответствии с условиями сделки или отдельного соглашения.

Как правило, премия предоставляется путем выплаты денег (денежная премия). Нередко организации за выполнение определенных условий сделки отгружают (передают) покупателю дополнительно партию приобретаемого товара или подарок.

#### Пример

Организация поставщик и организация покупатель заключили договор поставки 1000 единиц товаров по цене 200 руб. за единицу. В договоре предусмотрено условие, что при досрочной оплате стоимости приобретенного товара поставщик предоставляет покупателю бонус в виде дополнительной поставки товара на сумму 1600 руб. Покупатель оплатил товар досрочно, таким образом, организация продавец обязана отгрузить 8 единиц товара ( $1600 : 200$ ).



Отличие предоставления скидки от бонуса (премии) заключается в том, что при выполнении покупателем установленных договором условий при скидке цена изменяется, а при предоставлении бонуса остается неизменной.

Налоговые обязательства поставщика и покупателя, применяющих систему скидок и бонусов различны. Рассмотрим их более подробно.

Порядок исчисления НДС при предоставлении (получении) скидок зависит от того, на какую дату скидка предоставлена (получена).

Поэтому все скидки условно можно разделить:

- на скидки, предоставляемые в момент отгрузки (передачи) товара (работ, услуг);
- скидки, предоставляемые после отгрузки (передачи) товара (работ, услуг), т.е. поставщик либо возвращает покупателю часть денег (если на момент предоставления скидки товар был оплачен), либо уменьшает его задолженность (если покупатель не оплатил товар на момент предоставления скидки).

Как правило, в *момент отгрузки* (передачи) предоставляются сезонные, праздничные скидки, и постоянным покупателям.

В целях исчисления НДС сумма выручки определяется с учетом предоставленной скидки. Продавец формирует данные учета по исчислению НДС на основании отгрузочных документов, составленных с учетом предоставленной скидки.

Поскольку при предоставлении скидки в момент отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг) продавец сразу же предъявляет покупателю в счете-фактуре уменьшенную с учетом скидки сумму НДС, то эту же сумму покупатель имеет право принять к вычету.

При предоставлении скидки *после отгрузки* поставщик пересматривает цену уже отгруженного (переданного) товара (работ, услуг). При этом цена может быть уменьшена как до даты оплаты товаров (работ, услуг) покупателем, так и после.

В случае предоставления скидки после оплаты товара (работ, услуг), поставщик обязан возратить покупателю разницу между ценой товара с учетом скидки и фактической суммой оплаты. Если же скидка предоставляется до даты оплаты, поставщик уменьшает сумму задолженности покупателя.

Независимо от того, когда предоставляется скидка (до даты оплаты или после) и в каком порядке (перечисляется на расчетный счет, засчитывается в качестве аванса или уменьшает задолженность покупателя), поставщику и покупателю необходимо внести корректировки в учет. Покупатель корректирует сумму вычетов, а поставщик — налоговую базу по НДС за тот налоговый период, в котором

отражена реализация товаров (работ, услуг). При этом общая сумма налога определяется с учетом всех изменений, уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Для проведения корректировки сумм налога поставщику необходимо выписать корректирующий счет-фактуру и внести изменения в первичные документы, указав уменьшенную стоимость товара и сумму НДС. Внесенные исправления заверяются подписью руководителя и печатью организации с указанием даты внесения исправления. Любые изменения следует согласовать с покупателем. В случае реализации и предоставлении скидки в одном налоговом периоде поставщик обязан при определении налоговой базы по НДС учесть выручку от реализации за вычетом предоставленной скидки. Соответственно, уточненная налоговая декларация не представляется.

При изменении стоимости *в сторону увеличения*:

- продавец учитывает разницу между стоимостью отгруженных товаров до и после увеличения в налоговой базе того периода, в котором была осуществлена отгрузка (п. 10 ст. 154 НК РФ). Таким образом, если в периодах, следующих за отгрузкой, стоимость изменится, налогоплательщик должен будет представить в инспекцию уточненные декларации и доплатить налог. Пени в данном случае не начисляются (ст. ст. 11, 75 НК РФ);
- покупатель на основании корректировочного счета-фактуры принимает к вычету НДС в размере разницы между налогом, исчисленным со стоимости отгруженных товаров до и после увеличения (п. 13 ст. 171 НК РФ) в том налоговом периоде, когда получен корректировочный счет-фактура.

При изменении стоимости *в сторону уменьшения*:

- продавец на основании корректировочного счета-фактуры принимает налог к вычету в размере суммы разницы между НДС, исчисленным со стоимости до и после уменьшения (п. 1 ст. 169, п. 13 ст. 171 НК РФ);
- покупатель восстанавливает в бюджет НДС в размере разницы между суммами налога со стоимости отгруженных товаров до и после уменьшения (подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ). Восстановление осуществляется в том периоде, когда получены либо первичные документы, либо корректировочный счет-фактура на изменение стоимости приобретенных товаров (работ, услуг).

### Порядок исчисления НДС при предоставлении премий (бонусов)

С 1 февраля 2010 г. вступил в силу Федеральный закон от 28.12.2009 № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации», в котором указано, что бонус (премия, ретроскидка) предусматривается в договоре и при этом цена товаров остается неизменной.

Поставка продовольственных товаров может предусматривать только «объемный» бонус за покупку определенного количества товаров в пределах не более 10% первоначальной стоимости с НДС. Не допускается выплата вознаграждения в связи с приобретением хозяйствующим субъектом, осуществляющим торговую деятельность, отдельных видов социально значимых продовольственных товаров, указанных в перечне, установленном Правительством Российской Федерации (п. 9 № 318-ФЗ).

При предоставлении поставщиком бонусов за реализованные товары налоговая база по НДС формируется исходя из стоимости товаров. Сумма премии не увеличивает налоговую базу, так как уплачивается покупателю денежными средствами, в свою очередь покупатель поставщику ничего не передает. Таким образом, предъявленные отгрузочные документы и счета-фактуры не подлежат корректировке. В данном случае премия (бонус) рассматривается как форма поощрения за выполнение покупателем предусмотренных договором условий, таких как достижение объема закупок, досрочная оплата, приобретение полного ассортимента и т.п.

При заключении договора поставки контрагенты могут предусмотреть вместо перечисления денежных средств по предоставленным бонусам, дополнительную отгрузку товара (работ, услуг). В этом случае у продавца возникает объект налогообложения. Таким образом, порядок определения налоговой базы и исчисления НДС производится в общеустановленном порядке.

Иногда покупатели, приобретая товары (работы, услуги), одновременно оказывают поставщику услуги (выполняют работы). Например, услуги по организации доставки товаров в магазины, проведения промоакций приобретенного товара, иному продвижению товаров на рынке и т.п. В данном случае услуги (работы) подлежат обложению НДС в общеустановленном порядке. При этом налоговая база у покупателя определяется как стоимость предоставленных услуг в размере премии. На эту сумму покупатель обязан выписать поставщику счет-фактуру (п. 3 ст. 168 НК РФ), а поставщик в свою очередь вправе принять сумму налога, указанную в счете-фактуре, к вычету при соблюдении установленных условий.

### Пример 1

В марте т.г. ЗАО «ТОРГ» (поставщик) и торговая фирма «Билла» (покупатель) заключили договор поставки товаров. По условиям договора при приобретении и своевременной оплате покупателем в течение месяца полного ассортимента продукции поставщика, выплачивается премия в размере 7% стоимости товара.

10 марта отгружен товар на сумму 1 180 000 руб. (в том числе НДС 180 000 руб.). 17 марта фирма «Билла» оплатила товар полностью.

31 марта по итогам проведенной инвентаризации товарного остатка в магазинах фирмы «Билла» было выявлено наличие 100% ассортимента товаров ЗАО «ТОРГ», акт о предоставлении премии подписан.

31 марта организация «ТОРГ» направила письмо фирме «Билла» о выплате премии и перечислила на ее расчетный счет денежные средства в сумме 70 000 руб. (1 000 000 · 0,07). 4 апреля на расчетный счет поступила премия в полном размере.

ЗАО «ТОРГ» при отгрузке товара обязана выписать в течение 5-ти дней со дня поставки счет-фактуру, с выделенной суммой НДС 180 000 руб. До 20 апреля т.г. необходимо уплатить в бюджет налог за 1-й квартал и сдать декларацию. По уплаченному бонусу налоговых обязательств по НДС нет.

Фирма «Билла» имеет право применить налоговый вычет в соответствии с полученным счет-фактурой в 1-м квартале. Налоговых обязательств по НДС с полученной премии не предусмотрено.

## Пример 2

В марте т.г. ЗАО «ТОРГ» (поставщик) и торговая фирма «Билла» (покупатель) заключили договор поставки товаров. По условиям договора при приобретении и своевременной оплате покупателем в течение месяца полного ассортимента продукции поставщика, предусматривается премия в размере 7% от стоимости товара.

10 марта отгружен товар на сумму 1 180 000 руб. (в том числе НДС 180 000 руб.).

17 марта фирма «Билла» оплатила товар полностью.

31 марта по итогам проведенной инвентаризации товарного остатка в магазинах фирмы «Билла» было выявлено наличие 100% ассортимента товаров ЗАО «ТОРГ», акт о предоставлении премии подписан.

31 марта организация «ТОРГ» направила письмо фирме «Билла» о предоставлении премии в виде дополнительной поставки товара на сумму в размере бонуса.

4 апреля товар на сумму 70 000 руб. (в том числе НДС 10 678 руб.) был поставлен.

Налоговые обязательства контрагентов за 1-й квартал т.г. соответствуют условию примера 1.

За 2-й квартал поставщик ЗАО «ТОРГ» обязан выставить покупателю счет-фактуру на сумму реализованной продукции и уплатить в бюджет НДС в размере 10 678 руб.

Фирма «Билла» на основании представленного счета-фактуры имеет право при соблюдении установленных условий принять данную сумму налога к вычету.

## 3.5. Исчисление НДС налоговыми агентами

В соответствии с п. 1 ст. 24 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) налоговыми агентами признаются лица, на которых

возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика (из выплачиваемых ему агентом средств) и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Таким образом, налоговые агенты перечисляют в бюджет налоги не за счет собственных средств, а за счет средств, удерживаемых из сумм, причитающихся третьим лицам. Налоговыми агентами могут быть как юридические, так и индивидуальные предприниматели.

Применительно к НДС расчеты с бюджетом осуществляются налоговыми агентами в случаях:

1) приобретения товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах РФ;

2) предоставления органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду на территории Российской Федерации федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества;

3) реализации на территории Российской Федерации конфискованного и бесхозяйного имущества, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших к государству по праву наследования;

4) реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) иностранных лиц, в качестве посредника с участием в расчетах.

Рассматриваемые правила являются общими для всех налоговых агентов по НДС, вне зависимости от того, при какой из четырех возможных ситуаций они приобретают данный статус.

Налоговыми агентами также признаются организации и индивидуальные предприниматели, которые применяют специальные налоговые режимы в виде УСН, ЕНВД, ЕСХН или освобождены от уплаты НДС согласно ст. 145, 145.1 НК РФ.

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики. Основная их обязанность состоит в правильном и своевременном исчислении, удержании из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислении в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов. Чтобы исполнить эту обязанность, налоговый агент должен иметь возможность удержать налог. Для этого ему необходимо иметь в своем распоряжении денежные средства налогоплательщика.

Если доход, который подлежит налогообложению у налогового агента, получен налогоплательщиком в натуральной форме и денежных выплат ему не производилось, налоговый агент не обязан удерживать налог с налогоплательщика. В этом случае налоговый агент должен сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение своих обязанностей налоговый агент может быть привлечен к ответственности.

Размер штрафа составляет 20% неперечисленной (неудержанной) суммы (ст. 123 НК РФ)<sup>1</sup>.

Налоговые агенты должны исчислять и (или) удерживать суммы НДС в том налоговом периоде, когда они уже фактически уплатили (первый и второй случаи) или получили (третий и четвертый случаи) денежные средства, то есть уже с авансов, даже если сам факт реализации соответствующих товаров (работ, услуг) произойдет в следующем налоговом периоде. Уплата суммы НДС в бюджет осуществляется налоговыми агентами по месту своего нахождения.

При исчислении суммы НДС, налоговый агент обязан использовать расчетную налоговую ставку 10/110 либо 18/118 определяемую в соответствии с правилами, установленными п. 4 ст. 164 НК РФ.

Рассмотрим порядок исчисления НДС в конкретных ситуациях.

### 3.5.1. Приобретение товаров (работ, услуг) у иностранной организации

Обязанность налогового агента по НДС возникает у организаций и индивидуальных предпринимателей, состоящих на учете в налоговом органе Российской Федерации и приобретающих товары (работы, услуги) у иностранных организаций, только при одновременном соблюдении двух следующих условий:

- товары (работы, услуги) приобретаются у иностранного налогоплательщика на территории Российской Федерации;
- иностранный налогоплательщик не состоит на учете в налоговом органе на территории Российской Федерации.

Чтобы исполнить обязанности налогового агента при покупке товаров (работ, услуг) у иностранного контрагента, необходимо удержать НДС из тех средств, которые причитаются иностранному продавцу, и перечислить налог в бюджет. Для этого нужно определить налоговую базу и умножить ее на налоговую ставку. Налоговая база определяется на дату перечисления оплаты за товары (работы, услуги), в том числе предварительной.

Если за товары (работы, услуги) оплата производится в иностранной валюте, то расходы по сделке должны быть пересчитаны в рубли по курсу ЦБ РФ на дату оплаты.

Налоговую базу необходимо определять отдельно по каждой сделке с иностранным лицом. Поэтому, даже если сделки по покупке товаров (работ, услуг) происходят стабильно и регулярно у одного и того же иностранного лица, необходимо вести раздельный учет налоговых баз по каждой операции.

---

<sup>1</sup> Ответственность за неуплату (неполное удержание) НДС установлена п. 46 ст. 1 Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ.

### Пример 1

ООО «Корона» приобрело автомобиль у представительства иностранной фирмы, имеющей аккредитацию в Российской Федерации и состоящей на учете в налоговых органах Российской Федерации. В подтверждение этого ООО «Корона» получило от представительства иностранной фирмы копию свидетельства о постановке на налоговый учет в Российской Федерации. Договорная цена автомобиля согласована сторонами в размере 180 000 руб., в том числе НДС 27 458 руб.

Так как не соблюдено второе из приведенных выше условий, ООО «Корона» не будет являться налоговым агентом и должно перечислить представительству иностранной фирмы средства в размере полной цены автомобиля, указанной в договоре сторон, с учетом НДС, т.е. в сумме 180 000 руб.

### Пример 2

Между ОАО «Империя» и иностранной фирмой, не состоящей на учете в налоговых органах Российской Федерации, заключен договор на оказание маркетинговых услуг в г. Москве на сумму 1 000 000 руб. (в том числе НДС). В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 148 НК РФ местом реализации данных работ является территория Российской Федерации, поэтому их стоимость подлежит обложению НДС. Следовательно, в этой ситуации ОАО «Империя» обязано удержать НДС из выручки, подлежащей перечислению иностранному налогоплательщику по расчетной ставке 18/118. Сумма НДС исчисленная ОАО «Империя» составит —  $1\,000\,000 \cdot 18:118 = 152\,542$  руб. Таким образом, иностранная фирма получит доход от ОАО «Империя» за свои услуги 847,458 тыс. руб.

Непосредственно налогоплательщиком в данном случае является иностранное юридическое лицо, а налоговая база по НДС у него определяется как сумма дохода от реализации на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) с учетом налога. Сумма НДС удерживается налоговым агентом и уплачивается в бюджет только после фактического осуществления расчетов с иностранным налогоплательщиком за реализуемые последним товары (работы, услуги).

Иногда на практике налогоплательщики заключают с иностранными партнерами контракты, в которых не предусмотрено удержание налога из средств, подлежащих перечислению иностранцу. В связи с этим иностранные контрагенты не соглашаются на условие о том, что фактически полученная ими оплата будет меньше указанной в договоре на сумму НДС. В таких ситуациях налоговые агенты уплачивают налог сверх цены договора, т.е. за счет своих собственных средств.

## Пример

ЗАО «Сокол» заключило с иностранной компанией, не состоящей на учете в налоговых органах Российской Федерации, договор на приобретение выставочного экспоната, ввезенного на территорию России в рамках таможенного режима «временный ввоз» для участия в Международной выставке. Экспонат утратил свои первоначальные качества, и было принято решение о его реализации. Договором определена цена экспоната в сумме 100,0 тыс. руб. без учета НДС.

ЗАО «Сокол» обязана исчислить и уплатить в бюджет НДС в сумме 18,0 тыс. руб. и перечислить иностранной компании 100,0 тыс. руб. После уплаты налога в бюджет ЗАО «Сокол» имеет право принять 18,0 тыс. руб. к вычету.

При оплате налога за счет собственных средств налоговый агент может быть оштрафован по ст. 123 НК РФ за неправомерное неуплатнение и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) НДС<sup>1</sup>.

Можно ли в этом случае принять уплаченные суммы НДС к вычету? Право на вычет сохраняется и в тех случаях, когда в контракте с иностранным лицом сумма налога не предусмотрена и ее уплачивает налоговый агент самостоятельно<sup>2</sup>.

Как правило, российские организации осуществляют расчеты с иностранными фирмами в иностранной валюте. Выручка же и расходы налогоплательщика в иностранной валюте при определении налоговой базы пересчитываются в рубли исходя из курса Банка России на дату реализации товаров (работ, услуг) или на дату фактического осуществления расходов. При выплате доходов иностранному налогоплательщику за приобретенные у него товары (работы, услуги) налоговый агент в качестве такой даты принимает дату перечисления денежных средств. Пересчет налоговой базы из иностранной валюты в рубли производится всеми налоговыми агентами именно на дату фактического перечисления денежных средств иностранному лицу.

По общему правилу, обязанность по уплате налогов в бюджет Российской Федерации должна исполняться налогоплательщиком и налоговым агентом только в валюте Российской Федерации, т.е. в рублях. Суммы НДС, удержанные налоговыми агентами из выручки иностранных организаций и фактически уплаченные ими в бюджет, подлежат вычету — покупателей товаров (работ, услуг) из общей суммы налога, исчисленной ими как плательщиками НДС по опе-

<sup>1</sup> Редакция ст. 123 НК РФ действует в связи с изменениями, внесенными в Налоговый кодекс РФ Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ.

<sup>2</sup> Письмо Минфина России от 04.02.2010 № 03-07-08/32.



рациям, облагаемым налогом<sup>1</sup>. Право на вышеуказанные вычеты возникает у налогового агента — покупателя только при одновременном соблюдении следующих условий:

- он состоит на учете в налоговых органах Российской Федерации и является плательщиком НДС;
- товары (работы, услуги) были приобретены для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС;
- стоимость товаров (работ, услуг) включается в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций;
- сумма НДС по данным товарам (работам, услугам) удержана из доходов иностранного лица и фактически уплачена в бюджет.

### Пример

Между ЗАО «Татьяна», занимающимся реализацией парфюмерной продукцией, и французской фирмой, не состоящей на учете в налоговых органах Российской Федерации, заключен договор на оказание услуг по подготовке рекламной акции по продвижению новой марки духов. Услуги оказаны на территории России. Договорная цена услуг согласована сторонами в размере 12 000 евро (в том числе НДС).

Данные услуги приняты ЗАО «Татьяна» к учету в мае (подписан акт оказания услуг). Курс Банка России на эту дату составил 34 руб. за 1 евро.

Денежные средства исполнителю перечислены 10 июня. Курс Банка России на дату перечисления средств составил 34,5 руб. за 1 евро.

Сумма НДС в рублях, удержанная ЗАО «Татьяна» (налоговый агент) с иностранной фирмы, одновременно перечислена в бюджет.

ЗАО «Татьяна» обязано удержать и перечислить в бюджет НДС из выручки, подлежащей перечислению иностранному налогоплательщику, в размере 1830,51 евро ( $12\,000 \cdot 18:118 \cdot 1$ ), что в рублевом эквиваленте составит 63 153 руб. ( $1830,51 \cdot 34,5$ )<sup>2</sup>. Налоговый вычет

---

<sup>1</sup> Пункт 3 ст. 171 НК РФ.

<sup>2</sup> Как показывает практика, налоговые органы предлагают корректировать вычеты, связанные с начислением суммовых разниц, в том периоде, когда товары (работы, услуги) были фактически оплачены. В соответствии с п. 3 ст. 153 НК РФ при определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Банка России в момент определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) или на дату, когда понесены расходы. Таким образом, налогоплательщик, в первый раз определивший сумму вычета в момент оприходования товаров, должен определить ее повторно на дату понесения расходов. Ранее рассчитанный вычет должен быть скорректирован. Сумма вычета корректируется в периоде фактической оплаты. При погашении задолженности на основании счетов-фактур, выставленных в иностранной валюте (условных денежных единицах), налоговые вычеты на дату погашения кредиторской задолженности корректируются на разницу сумм налога в сторону их уменьшения либо увеличения. Налоговые вычеты уменьшаются путем восстановительных записей в книге покупок на дату погашения задолженности.

по НДС ЗАО «Татьяна» имеет право произвести в июне в сумме 63 153 руб.

При выплате дохода иностранному лицу налоговый агент выставляет счет-фактуру в одном экземпляре с пометкой «За иностранное лицо». В книге покупок этот счет-фактура регистрируется только в момент фактической уплаты НДС в бюджет.

### 3.5.2. Аренда государственного имущества

В соответствии со ст. 214 Гражданского кодекса РФ государственной собственностью признается:

- имущество, принадлежащее на праве собственности Российской Федерации (федеральная собственность);
- имущество, принадлежащее на праве собственности субъектам Российской Федерации — республикам, краям, областям, городам федерального значения, автономной области, автономным округам (собственность субъекта Российской Федерации);
- имущество, принадлежащее на праве собственности городским и сельским поселениям, а также другим муниципальным образованиям.

Заключение договора аренды государственного имущества еще не означает, что арендатор автоматически признается налоговым агентом по НДС в отношении арендной платы. Все зависит от того, кто в договоре указан в качестве арендодателя и каким образом прописана стоимость аренды — с учетом НДС или без этого налога.

1. Договор аренды заключен с государственным или муниципальным унитарным предприятием (ГУП или МУП). Чаще всего арендодателем по договору выступает не сам собственник госимущества, а его балансодержатель, то есть государственное или муниципальное унитарное предприятие, у которого арендуемое имущество находится в оперативном управлении или хозяйственном ведении<sup>1</sup>. Эти предприятия в соответствии с п.3 ст.161 НК РФ обязаны перечислить в бюджет НДС с арендной платы и выставить арендатору счет-фактуру с выделенной в нем суммой НДС. Таким образом, в данной ситуации арендатор не является налоговым агентом по НДС.

2. При заключении договора аренды федерального имущества с казенными учреждениями<sup>2</sup> на основании пп. 4.1 п. 2 ст. 146 НК РФ

---

<sup>1</sup> На практике в подобных случаях заключается трехсторонний договор между собственником имущества в лице органа государственной власти и управления или органа местного самоуправления (арендодателя), балансодержателем имущества (унитарным предприятием) и арендатором.

<sup>2</sup> Казенное учреждение — государственное (муниципальное) учреждение, которое оказывает государственные (муниципальные) услуги и выполняет работы. Финансовое обеспечение деятельности казенного учреждения осуществляется за счет средств бюджета должного уровня на основании бюджетной сметы.

с 1 января 2012 г арендаторы федерального казенного имущества не признаются налоговыми агентами по НДС в отношении сумм арендной платы. Следовательно, у казенного учреждения — арендодателя и у арендатора не возникает никаких последствий по начислению и уплате НДС.

3. При заключении договора аренды с территориальным управлением Росимущества (департаментом недвижимости) в качестве арендатора выступают непосредственно органы государственной власти. В данном случае организация-арендатор признается налоговым агентом в отношении НДС с арендной платы (п. 3 ст. 161 НК РФ).

Арендаторы (налоговые агенты) обязаны исчислить, удержать и уплатить в бюджет сумму НДС из доходов, уплачиваемых арендодателю. Налоговая ставка всегда применяется в размере 100% от 18:118. Налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога, отдельно по каждому арендованному имуществу. Налоговый агент составляет счет-фактуру в одном экземпляре с пометкой «Аренда государственного (муниципального) имущества», регистрирует его в книге продаж в момент фактического перечисления в бюджет арендной платы и НДС.

Нередко сумма в договоре аренды указывается без НДС. В такой ситуации налог уплачивается арендатором сверх арендной платы. Налоговая база определяется как арендная плата, увеличенная на сумму НДС. При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется расчетным методом с применением налоговой ставки в размере 100% от 18:118.

### **Пример**

Организация на основании договора с территориальным департаментом недвижимости арендует офис в здании государственного учреждения. Здание находится в федеральной собственности. Размер ежемесячной арендной платы в договоре указан без НДС и составляет 100 000 руб.

По условиям договора аренды плата вносится до 10-го числа месяца, следующего за расчетным. Для исчисления НДС организация — арендатор определяет налоговую базу в размере 118 000 руб. ( $100\,000 + 100\,000 \cdot 0,18$ ).

Уплатить НДС в бюджет за орган государственной власти или местного самоуправления необходимо даже в том случае, если арендная плата не перечисляется деньгами, а покрывается выполнением работ или оказанием услуг своему арендодателю.

### **3.5.3. Реализация государственного имущества коммерческой организацией**

Налоговыми агентами признаются юридические лица и индивидуальные предприниматели (ИП) в случае если уполномочены:

- продавать имущество по решению суда при процедуре банкротства;
- Росимуществом через специализированную организацию реализовывать конфискованное и бесхозное имущество, клады и скупленные ценности, а также ценности, перешедшие к государству по праву наследования<sup>1</sup>.

Налоговая база рассчитывается исходя из цены реализуемого имущества, определяемой в соответствии со ст. 105.3 НК РФ, с учетом акциза и НДС. Налоговые агенты вне зависимости, являются ли налогоплательщиками НДС или не являются таковыми, обязаны:

- исчислить, удержать и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога;
- вести учет выплаченных Специализированной организации доходов, а так же удержанных и перечисленных в бюджет налогов;
- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы и налоговую декларацию для осуществления контроля за правильностью и полнотой исчисления, удержания и перечисления налогов в бюджет.

При реализации конфискованного имущества налоговые агенты не имеют права на включение в налоговые вычеты налога на добавленную стоимость, если являются посредниками. В случае, если налоговый агент является покупателем этого имущества и при последующей продаже исчисляет сумму НДС, то в этом случае возникает право на налоговый вычет сумм налога, уплаченных по этим операциям.

### Пример

ЗАО «Луч» выиграло конкурс по реализации конфискованного имущества перешедшие государству, оцененного Специализированной организацией на сумму 200 000 руб. Имущество на сумму 150 000 руб. ЗАО «Луч» приобрело для своих производственных нужд и оприходовало на баланс, а имущество, предназначенное для реализации на сумму 50 000 руб. учла на забалансовом счете.

Таким образом, ЗАО «Луч» по имуществу на сумму 150 000 руб. является покупателем и обязана уплатить в бюджет НДС в сумме 22 881 руб. ( $150\,000 \cdot 18\% = 27\,000$ ) и на счета Специализированной организации стоимость приобретенного имущества в сумме 127 119 руб. ( $150\,000 - 22\,881 = 127\,119$ ). Уплаченную сумму налога с данного имущества организация «Луч» имеет право принять к вычету.

---

<sup>1</sup> Специализированной организацией по реализации такого имущества является Российский фонд Федерального имущества. Его функции возложены на Федеральное агентство по управлению государственным имуществом (Росимущество). Указанный орган может привлекать для реализации имущества отобранных им физических и юридических лиц (п. п. 1, 5.5, 6 Положения о Федеральном агентстве по управлению государственным имуществом, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 05.06.2008 № 432).

По имуществу, принятому к учету на забалансовый счет в сумме 50 000 руб. ЗАО «Луч» является посредником по операции купли-продажи. При реализации данного имущества исчисленный НДС в сумме 7 627 руб. ( $50\,000 \cdot 18 : 118$ ) организация «Луч» как налоговый агент обязана перечислить в бюджет и на налоговый вычет не имеет права.

При этом собственные обороты по реализации и обороты налогового агента не суммируются. В налоговой декларации по НДС налоговыми агентами заполняются специальные разделы.

### 3.5.4. Посреднические договоры с иностранной организацией

Организации и индивидуальные предприниматели являются налоговыми агентами при продаже товаров (имущественных прав, работ, услуг) в качестве посредника иностранной компанией при соблюдении следующих условий (п. 5 ст. 161 НК РФ):

- 1) при постановке на учет в налоговом органе РФ;
- 2) на основе договоров поручения, комиссии или агентских с иностранной компанией, являются посредниками;
- 3) иностранная компания, которой принадлежит товар или имущественное право (которая выполняет работы, оказывает услуги), не состоит на учете в налоговых органах РФ в качестве налогоплательщика;
- 4) местом реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), признается территория РФ;
- 5) как посредник участвуют в расчетах, т.е. получают выручку от покупателя (заказчика) и перечисляют ее иностранной организации (или лицу, указанному иностранной организацией).

Если иностранная организация, которой оказываются соответствующие посреднические услуги, состоит на учете в налоговых органах РФ как налогоплательщик, то обязанностей налогового агента у посредника не возникает.

Налоговая база определяется, как и при обычной реализации, на дату отгрузки и (или) получения предоплаты в счет предстоящих поставок. Рассчитать налоговую базу следует исходя из стоимости реализуемых товаров (работ, услуг, имущественных прав) с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них суммы налога. Таким образом, налоговая база будет равна договорной стоимости этих товаров (работ, услуг, имущественных прав) с учетом акцизов и без НДС, предъявленного покупателю.

При удержании налога с выручки от реализации, которая перечисляется иностранному контрагенту, применяется ставка НДС в размере 18 или 10%.

## Пример

Российская организация ЗАО «ОКА» заключила посреднический договор с иностранной фирмой на реализацию принадлежащих ей товаров. ОКА применяет освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ. Цена реализации по договору с покупателем составляет 1 000 000 руб. без учета НДС. Реализация товаров облагается НДС по ставке 18%. ЗАО «ОКА» обязана предъявить НДС покупателю в сумме 180 000 руб. ( $1\,000\,000 \cdot 0,18$ ) и при ее получении перечислить налог в бюджет.

По данным операциям посредник выставляет счет-фактуру покупателю по тем же правилам, которые действуют для налогоплательщиков.

Счет-фактура составляется в двух экземплярах, один из которых регистрируется в книге продаж и хранится в журнале учета выставленных счетов-фактур, а другой передается покупателю.

Сумму налога, удержанную и уплаченную в бюджет за иностранного контрагента, российский посредник принять к вычету не имеет права (п. 3 ст. 171 НК РФ).

В налоговой декларации заполняется титульный лист и раздел 2 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента» и представляется в налоговый орган по месту регистрации российского агента не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

## 3.6. Налоговые обязательства по НДС по посредническим договорам

Налогоплательщики могут осуществлять предпринимательскую деятельность в интересах другого лица, оказывая посреднические услуги на основании заключаемых с заказчиком договоров поручения (гл. 49 ГК РФ), комиссии (гл. 51 ГК РФ), агентского договора (гл. 52 ГК РФ), договора транспортной экспедиции (гл. 41 ГК РФ).

Посреднические договоры, по сравнению с договором купли-продажи, имеют особенности при налогообложении, поэтому сделки должны отвечать всем признакам и условиям предусмотренных гражданским законодательством РФ.

Спектр посреднических услуг весьма широк. Посредники занимаются продажей или покупкой товаров, набором персонала, действуют в заключение контрактов, проводят исследования рынка сбыта, а также оказывают другие посреднические услуги.

По своей сути деятельность посредника сводится к установлению взаимодействия между производителями товаров (работ, услуг) и их потребителями. Услуги посредников можно разделить на две группы:

- услуги по реализации товаров (работ, услуг);
- услуги по приобретению товаров (работ, услуг).

Для всех этих договоров общим является то, что исполнитель действует по договору за счет и в интересах заказчика.

Обязательства сторон, возникающие при заключении посреднических договоров, представлены в табл. 3.1.

*Таблица 3.1. Обязательства и участники посреднических договоров*

<i>Вид договора</i>	<i>Стороны договора</i>	<i>Обязательства сторон</i>
Договор поручения	Поверенный	Совершает от имени и за счет доверителя определенные юридические действия (п. 1 ст. 971 ГК РФ)
	Доверитель	Оплачивает (возмещает) расходы посредника, понесенные в связи с исполнением поручения, уплачивает ему вознаграждение (п. 1 ст. 972, п. 2, 4 ст. 975 ГК РФ)
Договор комиссии	Комиссионер	По поручению комитента совершает одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента (п. 1 ст. 990 ГК РФ)
	Комитент	Возмещает посреднику израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы, за исключением расходов на хранение имущества комитента, уплачивает комиссионное вознаграждение (п. 1 ст. 991, ст. 1001 ГК РФ)
Агентский договор	Агент	По поручению принципала совершает юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала (п. 1 ст. 1005 ГК РФ)
	Принципал	Возмещает посреднику израсходованные им на исполнение агентского договора суммы, уплачивает агентское вознаграждение (ст. 1006, 1011 ГК РФ)
Договор транспортной экспедиции	Экспедитор	Организует выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза, за счет средств грузоотправителя (грузополучателя) (п. 1 ст. 801 ГК РФ)
	Грузоотправитель или грузополучатель (заказчик услуг)	Возмещает экспедитору израсходованные им на исполнение договора суммы, уплачивает вознаграждение (п. 1 ст. 801 ГК РФ)

Для всех типов посреднических договоров предусмотрены как общие положения, так и отличительные особенности.

## Общие положения посреднических договоров

В соответствии с гражданским законодательством России осуществление деятельности на основании посреднических договоров рассматривается как коммерческая деятельность. Заказчик за выполняемые посредником услуги обязан уплачивать вознаграждение, размер которого определяется условиями договора (п. 1 ст. 801, п. 1 ст. 972, п. 1 ст. 991, ст. 1006 ГК РФ).

Вознаграждение может устанавливаться в виде:

- процента стоимости реализуемых товаров (работ, услуг);
- фиксированной суммы.

Если договором не определен порядок уплаты вознаграждения, то по общему правилу, закрепленному в ст. 1006 ГК РФ, заказчик обязан выплатить вознаграждение в течение недели с момента представления посредником отчета за прошедший период, если из существа договора или обычаев делового оборота не вытекает иное.

В соответствии с п. 1 ст. 5 ГК РФ под обычаем делового оборота следует понимать сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, закреплено ли оно в каком-либо документе.

Посредник, исполняя условия договора, может совершать сделки, как от своего имени, так и от имени заказчика услуг, но всегда только в интересах заказчика и за его счет. Таким образом, при получении товаров (как от заказчиков для их дальнейшей реализации, так и от продавцов для передачи заказчику) право собственности на указанные товары к посреднику не переходит и понесенные расходы в связи с исполнением договорных обязанностей по приобретению или реализации товаров (работ, услуг), должны быть возмещены заказчиком.

На основании ст. 156 НК РФ посредник является плательщиком НДС только по комиссионному вознаграждению или аналогичным платежам, получаемым от заказчика в виде:

- твердой суммы, зафиксированной в договоре;
- процента от суммы сделки;

Кроме того, если комиссионер, принимает на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), то комитент обязан выплатить дополнительное вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии (п. 1 ст. 991 ГК РФ).

Помимо вознаграждения комиссионер имеет право получить доход в виде части *дополнительной выгоды*. Дополнительной выгодой является сумма средств, полученных при совершении сделки на более выгодных для комитента условиях, которая делится между



комитентом и комиссионером на условиях, предусмотренных соглашением сторон (ст. 992 ГК РФ). Данный доход не является вознаграждением и рассматривается как выручка от операции по реализации товаров (работ, услуг). Налоговая ставка для исчисления НДС применяется 10% или 18% в зависимости от вида сделки. Счет-фактура выписывается в обычном порядке как при операции купли-продажи. Исчисленная сумма налога комитенту не предъявляется и подлежит уплате в бюджет в полном объеме.

Вознаграждение посредника облагается НДС по ставке 18% независимо от того, какие товары (работы, услуги) реализуются по посредническому договору — облагаемые по ставке 10 или 18% либо освобожденные от налогообложения. Кроме того, по ставке 18% облагаются услуги российских организаций-посредников при экспорте товаров в страны Таможенного союза.

Исключением являются посреднические услуги, освобождаемые от налогообложения в соответствии с п. 2 ст. 156 НК РФ, а именно:

- предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации;
- реализация медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;
- ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации);
- реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти.

При реализации этих товаров (работ, услуг) НДС не исчисляют как сами производители, так и посредники.

При оказании посредником услуг, местом реализации которых является территория иностранного государства, объекта обложения НДС не возникает.

Посредники определяют момент налоговой базы так же, как и все остальные плательщики — в соответствии с нормами п. 1 ст. 167 НК РФ. Обязанность исчислить и уплатить НДС в бюджет наступает после совершения любого из двух событий:

- получения предоплаты за оказанные услуги;
- оформления акта сдачи-приемки оказанных услуг.

Датой оказания услуги считается день принятия отчета заказчиком, таким образом, обязанность по исчислению налога с реализации услуг возникает у посредника в том налоговом периоде, когда отчет утвержден заказчиком.

Как правило, заказчик не оплачивает услуги посредника авансом. Обычно это происходит только после того, как услуги будут оказаны. Поэтому ситуация, когда НДС посреднику необходимо уплатить с предоплаты, встречается довольно редко.

Формы отчета и извещения посредника законодательством не утверждены, однако ввиду того, что данные документы в ряде случаев могут являться первичными учетными документами, рекомендуется составлять их в соответствии с требованиями п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

При расчетах НДС по посредническим операциям имеются особенности ведения налогового учета: журналов полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж, а именно: комиссионер или агент, действующий от своего имени, при продаже товаров выставляет счет-фактуру на имя покупателя, но в книге продаж его не регистрирует, а хранит в журнале выставленных счетов-фактур. В журнале полученных счетов-фактур и книге продаж регистрирует документ от комитента на свое вознаграждение. В течение пяти дней со дня отгрузки товаров комиссионером (агентом) комитент (принципал) на основании предоставленного ему отчета составляет точно такой же счет-фактуру от своего имени на имя покупателя. Первый экземпляр счета-фактуры регистрируется в книге продаж комитента (принципала), а второй экземпляр передается комиссионеру (агенту) и хранится у него в журнале полученных счетов-фактур.

### 3.6.1. Договор поручения

При заключении договора поручения предполагается, что поверенный совершает от имени и за счет доверителя определенные юридические действия. Поверенный действует в рамках договора на основании доверенности, выданной доверителем.

Так как гражданское законодательство не выдвигает специальных требований к сторонам договора поручения, в качестве доверителя и поверенного могут выступать как юридические, так и физические лица. Исключение касается только коммерческого представительства; в этом случае в качестве поверенного может выступать только субъект предпринимательской деятельности (п. 1 ст. 184 ГК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 971 договор может заключаться как на определенный срок, так и без его указания. Если срок действия не определен, договор считается бессрочным.

Согласно ст. 972 ГК РФ взаимоотношения сторон могут быть как возмездными, так и безвозмездными. Доверитель обязан упла-

тить поверенному вознаграждение, только если это предусмотрено законом, иными правовыми актами или самим договором (п. 1 ст. 972 ГК РФ).

Вознаграждение, предусмотренное договором, поверенный, действующий в качестве коммерческого представителя, имеет право удерживать как из денежных средств, так и из имущества подлежащих передаче доверителю,

Так как поверенный всегда выступает от имени и за счет доверителя, все документы (договоры, накладные, акты, счета-фактуры и т.д.) выписываются от имени доверителя, а подписываются поверенным, действующим на основании доверенности.

Право собственности на имущество, полученное от доверителя или приобретенное по его поручению, к поверенному не переходит. Их отражение производится поверенным на забалансовых счетах. Денежные средства, полученные поверенным для исполнения договора поручения, так же не признаются его доходом

Вознаграждение, полученное от доверителя, признается выручкой от оказания посреднических услуг на дату принятия отчета доверителем, либо на дату подписания акта на оказание посреднических услуг.

Вместе с отчетом поверенный представляет доверителю все оправдательные документы по выполнению условий договора.

### **Пример**

ЗАО «МУН» поручило юридической фирме «ПРАВО» представлять его интересы в арбитражном суде на основании доверенности, в соответствии с заключенным договором поручения. Вознаграждение предусмотрено в размере 11,800 тыс. руб. (в том числе НДС 1,800 руб.) при положительном решении суда и 3,540 тыс. руб. (в том числе НДС 0,540 тыс. руб.) по иному решению.

После вынесения положительного решения арбитражного суда юридическая фирма «ПРАВО» обязана представить все документы по оказанным услугам и после подписания акта выполненных услуг выписать счет-фактуру на свое вознаграждение в сумме 11,800 тыс. руб. с указанием суммы НДС 1,800 тыс. руб.

ЗАО «МУН» при соблюдении условий, предусмотренных ст. 171 и ст. 172 НК РФ имеет право данную сумму налога принять к вычету.

## **3.6.2. Агентский договор**

Агентским договором предполагается, что агент обязуется за вознаграждение совершать по поручению принципала юридические и иные действия: от своего имени, но за счет принципала, либо от имени и за счет принципала.

Если сделка с третьим лицом совершена агентом от своего имени и за счет принципала, в этом случае обязательства и права ложатся на агента и применяются правила о договоре комиссии.

При совершении агентом сделки с третьим лицом от имени и за счет принципала, все права и обязанности возникают непосредственно у принципала, и исполняется по типу договора поручения.

Таким образом, агентский договор сочетает в себе элементы и договора поручения, и договора комиссии. Правила о договоре комиссии и о договоре поручения применяются к агентскому договору только при условии, что они не противоречат положениям гл. 52 ГК РФ или самому существу агентского договора. Кроме того, к агентскому договору, в котором агент действует от имени принципала и за его счет, применяются общие нормы о представительстве, установленные гл. 10 Гражданского кодекса РФ.

*Отличительной особенностью* агентского договора от договоров комиссии и поручения является положение, что договор агентирования может быть заключен как на определенный срок, так и бессрочно (п. 3 ст. 1005). В условиях срочного договора агентирования ни одна из его сторон не может его расторгнуть в одностороннем порядке.

Агентский договор имеет ряд специфических признаков, позволяющих рассматривать его как самостоятельный гражданско-правовой договор:

- является двухсторонним и признается заключенным только при согласовании сторонами всех существенных условий и выдачи доверенности агенту на совершение действий в рамках договора;
- стороны могут предусмотреть ограничения прав принципала и агента. Так, может быть ограничено право принципала на заключение аналогичных агентских договоров с другими агентами, действующими на определенной в договоре территории. Кроме того, содержать обязательство принципала воздерживаться от осуществления на территории действия договора самостоятельной деятельности, аналогичной той, что составляет предмет агентского договора;
- допускается ограничение прав агента в части заключения подобных агентских договоров с другими принципалами, которые должны исполняться на территории, полностью или частично совпадающей с территорией, указанной в договоре. При этом законодательно запрещено включать в агентский договор условие о праве агента оказывать свои услуги исключительно определенной категории покупателей (заказчиков) или покупателям (заказчикам), находящимся или проживающим на определенной в договоре территории.

Основаниями прекращения агентского договора являются:

- отказ одной из сторон от исполнения договора, заключенного без определения срока окончания его действия;
- смерть агента, признание его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;
- признание индивидуального предпринимателя, являющегося агентом, несостоятельным (банкротом).

Как и другие посредники, агент обязан представлять принципалу отчеты о ходе исполнения поручения. Порядок и сроки представления отчета определяются соглашением сторон. Если они не установлены, агент отчитывается, либо по мере исполнения им договора, либо по окончании его действия. Так как принципал помимо уплаты вознаграждения обязан возместить агенту все затраты, осуществленные при выполнении агентского поручения к отчету прикладываются необходимые документальные доказательства расходов, произведенных агентом. По общему правилу, не возмещаются только расходы на хранение. При наличии у принципала каких-либо возражений по отчету агента он должен сообщить об этом не позднее тридцати дней с момента получения отчета. Если в указанные сроки принципал не заявил об имеющихся возражениях, отчет считается принятым.

В соответствии с п. 1 ст. 1009 ГК РФ агент может заключить субагентский договор с другим лицом. При этом ответственность за действия субагента перед принципалом несет он сам. Полномочия субагента значительно уже, чем агента. Так, субагент не вправе заключать сделки с третьими лицами от имени лица, выступающего принципалом по агентскому договору. Такая возможность может быть им реализована только в порядке исключения, когда агент передает ему исполнение поручения в порядке передоверия (ст. 187 ГК РФ).

### **Пример**

ЗАО «ПАК» решило провести рекламную кампанию, и заключила договор с рекламной фирмой «Бренд» о том, что ей поручается разместить рекламные объявления в региональных газетах и журналах. Вознаграждение предусмотрено в сумме 23 600 руб. (в том числе НДС 3 600 руб.). В свою очередь фирма «Бренд» заключила субагентский договор с организацией «Брендинг», в котором поручила заключить договор с одним из региональных издательств на размещение рекламы ЗАО «ПАК». Вознаграждение предусмотрено в сумме 8 260 руб. (в том числе НДС 1 260 руб.)

Таким образом, ЗАО «ПАК» по данному договору является принципалом, фирма «Бренд» — агентом, организация «Брендинг» — субагентом. Заключая договоры с региональными изданиями на размещение рекламы, фирма «Брендинг» имеет право действовать как от своего имени, так и от имени фирмы «Бренд» В свою очередь

фирма «Бренд» может действовать как от своего имени, так и от имени принципала.

Налоговые обязательства:

- организация «Брендинг» после подписания акта о выполненных услугах с фирмой «Бренд» выписывает счет-фактуру на сумму своего вознаграждения с указанием суммы НДС 1 260 руб.;
- фирма «Бренд» после подписания с принципалом акта о выполнении услуг, предъявляет ЗАО «ПАК» счет-фактуру в сумме своего вознаграждения с указанием НДС 3 600руб. При соблюдении условий, предусмотренных ст. 171 и 172 НК РФ имеет право принять к вычету НДС в сумме 1 260 руб.

ЗАО «ПАК», получив первичные документы, имеет право принять к вычету сумму НДС 3 600 руб.

### 3.6.3. Договор комиссии

При заключении договора комиссии предполагается, что комиссионер совершает по поручению комитента одну или несколько сделок от своего имени, но за его счет. Поскольку в рамках договора комиссионер действует от своего имени, доверенности от комитента не требуется.

В основном данные договора применяются в торговых отношениях, поскольку дают сторонам много преимуществ по сравнению с классическими договорами купли-продажи, в частности позволяют комиссионеру войти в товарооборот с небольшими затратами, а комитенту — расширить рынки сбыта своей продукции и значительно оптимизировать издержки.

Комиссионер от своего имени заключает договоры с третьими лицами, приобретает права и обязанности по сделке.

Правовой статус имущества, являющегося предметом комиссии, закреплен в ст. 996 ГК РФ, где сказано, что вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью комитента. Комиссионер от начала до конца исполнения своих обязательств имеет право распоряжаться имуществом, но не является его собственником.

Договоры комиссии, в соответствии с которыми комитент передает право комиссионеру распоряжаться своим имуществом, могут быть двух видов:

- на реализацию товара, когда комитент поручает комиссионеру продать свой товар на оговоренных условиях за определенное вознаграждение;
- на приобретение товара, при котором комиссионер обязуется за вознаграждение приобрести товар для комитента на оговоренных условиях.

При продаже товаров право собственности на товары переходит от комитента непосредственно к покупателю, а при приобретении — от продавца к комитенту.

Договор комиссии содержит много нюансов и различных вариантов построения отношений, поэтому документооборот и ведение налогового учета имеют свои особенности. Рассмотрим их более подробно.

### Договоры комиссии на реализацию товаров

При передаче товара на реализацию составляется накладная либо акт приема-передачи товара (приемо-сдаточный акт), в котором указывается цена товара, согласованная сторонами. Товары, поступившие к комиссионеру от комитента, не являются его собственностью и учитываются на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Счета-фактуры, полученные комиссионером от комитента по переданным для реализации товарам, а также по полученной сумме оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров не регистрируются в книге покупок.

При реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) комиссионер (агент) от своего имени выставляет счет-фактуру на имя покупателя в двух экземплярах. Номер указанному счету-фактуре присваивается комиссионером (агентом) на дату его выписки в соответствии с хронологией выставляемых счетов-фактур.

По строкам «Продавец», «Адрес» и «ИНН/КПП продавца» указываются данные комиссионера (агента) в соответствии с учредительными документами. Остальные строки и графы заполняются в соответствии с Правилами.

При получении комиссионером (агентом) сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) комиссионер (агент) указывает в счете-фактуре, выставляемом на имя покупателя, реквизиты (номер и дату составления) платежно-расчетного документа или кассового чека о перечислении покупателем предварительной оплаты комиссионеру (агенту). В этом случае в счете-фактуре заполняются следующие графы: «Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права»; «Налоговая ставка»; «Сумма налога»; «Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего с учетом налога». В остальных графах и строках «Грузоотправитель и его адрес» и «Грузополучатель и его адрес» ставятся прочерки.

В свою очередь, комитент (принципал) выписывает на имя комиссионера (агента) счета-фактуры, где отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером (агентом) покупателю. Номер такому счету-фактуре присваивается в соответствии с хронологией выставляемых комиссионером (принципалом) счетов-фактур, а в качестве даты выписки указывается дата выписки счета-фактуры комиссионером покупателю.

Комитент также должен перенести из счета-фактуры комиссионера в свой счет-фактуру данные по следующим строкам: «Грузоотправитель и его адрес», «Грузополучатель и его адрес», «К платежно-расчетному документу», «Покупатель», «Адрес», «ИНН/КПП покупателя», а также данные всех граф. Остальные строки заполняются в общеустановленном порядке.

Покупатель вправе применить налоговые вычеты при оплате, частичной оплате предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) при наличии следующих подтверждающих документов: счетов-фактур, выставленных комиссионером (агентом); документов, подтверждающих фактическое перечисление покупателем комиссионеру предварительной оплаты; договор, на основании которого осуществлена предварительная оплата.

Комитент должен исчислить и уплатить НДС в бюджет со стоимости товаров, переданных комиссионеру, на дату отгрузки товаров комиссионером покупателю. Налоговая база по НДС определяется исходя из цены товара, указанной в договоре между комиссионером и покупателем.

Известить комитента о дате реализации имущества комиссионер согласно абз. 5 ст. 316 НК РФ обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация.

В целях своевременного начисления НДС комитентом необходимо, чтобы комиссионер ежемесячно представлял комитенту отчеты с информацией о датах отгрузки товара покупателям, подтверждаемой первичными документами (копии договоров, накладных, счетов-фактур и др.), подтверждающих факт реализации товаров покупателям.

## Пример

Комитент ЗАО «Луч» передала для реализации комиссионеру ООО «Искра» товары на общую сумму 590 000 руб. (с учетом НДС 90 000 руб.). Комиссионное вознаграждение, предусмотренное договором комиссии, составило 10% стоимости реализованных товаров и, было удержано комиссионером из полученной оплаты за товары от покупателя.

Налоговое обязательство у ООО «Искра» возникло в момент удержания своего вознаграждения, и сумма налога составила 7 627 руб. ( $500\,000 \cdot 0,10 \cdot 18:118$ ). На сумму вознаграждения и исчисленного НДС, ООО «Искра» обязана в течение пяти дней выставить ЗАО «Луч» счет-фактуру и зарегистрировать в журнале выставленных счетов-фактур и в книге продаж.

Налоговое обязательство по НДС в сумме 90 000 руб. у ЗАО «Луч» возникло в момент отгрузки товаров комиссионером покупателям, при этом комитент имеет право принять к вычету исчисленный



НДС с суммы вознаграждения комиссионером. Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате в бюджет по данной сделке, у комитента 82 377 руб. (90 000 – 7 627).

*Приобретение товаров для комитента (принципала)  
от имени комиссионера (агента)*

---

При приобретении товаров (работ, услуг, имущественных прав) комиссионер (агент) выставляет на имя покупателя — комитента счет-фактуру, в котором отражает показатели счета-фактуры, выставленного продавцом данных товаров (работ, услуг, имущественных прав) комиссионеру (агенту). Номер счету-фактуре присваивается комиссионером (агентом) в соответствии с хронологией выставляемых им счетов-фактур, а в качестве даты указывается дата выписки счета-фактуры продавцом. Комиссионер (агент) также должен перенести из счета-фактуры продавца, в свой счет-фактуру следующие строки: «Продавец», «Адрес», «ИНН/КПП продавца», а также данные всех граф.

При перечислении комиссионером (агентом) продавцу сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) комиссионер (агент) указывает в счете-фактуре, выписываемом на имя комитента (принципала), реквизиты (номер и дату составления) платежно-расчетного документа или кассового чека, соответствующие реквизитам, указанным в счете-фактуре продавца. В этом случае в строках «Грузоотправитель и его адрес», «Грузополучатель и его адрес» ставятся прочерки.

Продавец товаров (работ, услуг, имущественных прав) при реализации комиссионеру (агенту) товаров (работ, услуг, имущественных прав), а также при получении от комиссионера (агента) сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок составляет счета-фактуры в общеустановленном порядке на имя комиссионера.

Комитент (принципал) вправе применить налоговые вычеты при оплате, частичной оплате предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) при наличии следующих подтверждающих документов: счетов-фактур, выданных комиссионером (агентом) с приложением копий счетов-фактур, выставленных последнему продавцом при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав); документов, подтверждающих фактическое перечисление комитентом комиссионеру и комиссионером продавцу предварительной оплаты; договора между комиссионером (агентом) и продавцом и договора между принципалом и комиссионером, на основании которых осуществляется такая предварительная оплата.

## 3.7. Исчисление и уплата в бюджет налога при осуществлении операций по договорам, предусматривающим особые условия

### 3.7.1. Договор простого товарищества

В практической деятельности организации может возникнуть необходимость объединить свои усилия с другим «товарищем» или группой «товарищей» для осуществления какого-либо совместного проекта, не создавая специально для этого юридического лица. В таком случае заключается договор о совместной деятельности (договор простого товарищества).

В основе правового регулирования совместной деятельности лежит гл. 55 ГК РФ «Простое товарищество». По договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) два лица (товарища) или более обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения другой не противоречащей закону цели

Договор простого товарищества может быть заключен как на определенный срок, так и в бессрочной форме. Сторонами договора простого товарищества могут быть как индивидуальные предприниматели, так и коммерческие организации

Вкладом товарища признается все то, что он вносит в общее дело, в том числе деньги, иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация и деловые связи. Денежная оценка вклада товарища проводится по соглашению между товарищами.

Внесенная товарищами собственность, а также произведенная в результате совместной деятельности продукция и полученные от такого сотрудничества плоды и доходы признаются их общей долевой собственностью.

Ведение бухгалтерского и налогового учета общего имущества товарищей поручается одному из российских участников совместной деятельности. Прибыль, полученная товарищами в результате их совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости вкладов товарищей в общее дело, так как простое товарищество не является организацией (юридическим лицом), у него не возникает обязанности по уплате налогов за исключением НДС. Налогоплательщиками в данном случае признаются участники товарищества. Каждый участник самостоятельно исчисляет налоги, причитающиеся к уплате при ведении совместной деятельности. В отношении НДС действует порядок, установленный ст. 174.1 НК РФ, согласно которой обязанности плательщика НДС исполняет тот участник простого товарищества, который ведет общий учет операций, облагаемых указанным налогом.

При прекращении договора простого товарищества вследствие истечения срока действия договора вещи, переданные в общее вла-

дение и (или) пользование, возвращаются предоставившим их участникам без вознаграждения.

*Налоговые обязательства по НДС:*

- в случае передачи имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ суммы НДС, принятые налогоплательщиком к вычету по имущественным правам, подлежат восстановлению и после уплаты в бюджет при выставлении счет-фактуры принимаются к вычету при ведении совместной деятельности при условии использования данного имущества в облагаемых НДС операциях. При возврате имущества собственнику — восстановление налога производится с остаточной стоимости. Данное положение достаточно спорное, так как в Постановлении от 22.06.2010 № 2196/10 Президиума ВАС РФ вынесено решение о том, что нормы Налогового кодекса РФ не устанавливают для налогоплательщика, заключившего договор о совместной деятельности (договор простого товарищества), обязанности по восстановлению НДС, ранее предъявленного к вычету;
- исчислять НДС и выставять соответствующие счета-фактуры с пометкой «простое товарищество» в строке «Продавец» при реализации доверенных активов (товаров, работ, услуг, имущественных прав) в соответствии со ст. 174.1 НК РФ;
- предоставляется налоговый вычет при приобретении имущества для производства и реализации в соответствии с договором при наличии счетов-фактур, выставленных контрагентами на имя товарища, ведущего налоговый учет в общеустановленном порядке. При осуществлении иной деятельности право на вычет НДС возникает при наличии отдельного учета товаров (работ, услуг), основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав, используемых при осуществлении операций в рамках договора простого товарищества и иной деятельности;
- при реализации товаров (работ, услуг), относящихся к совместной деятельности, данный участник от своего имени должен выставять покупателям счета-фактуры и уплачивать НДС в бюджет (п. 2 ст. 174.1 НК РФ);
- участник, ответственный за учет операций по совместной деятельности, ведет в общеустановленном порядке единый журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур и составляет единые книги покупок и продаж, при этом в них вносятся все счета-фактуры, относящиеся как к совместной деятельности, так и к своей собственной финансово-хозяйственной деятельности. Ведение отдельных журналов и книг для совместной деятельности налоговым законодательством не предусмотрено. В книгу покупок и книгу продаж можно ввести дополнительную графу «НДС по совместной деятельности», где обобщить информацию о суммах НДС, относящихся к этой деятельности.

С 1 января 2012 г. товарищ, ведущий общие дела, представляет в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию отдельно от своей основной деятельности<sup>1</sup>.

При прекращении деятельности простого товарищества имущество, ранее внесенное в качестве вклада, а также имущество, приобретенное в период совместной деятельности, как правило, возвращается его участникам. Возврат ранее переданного имущества НДС не облагается, поскольку не признается реализацией товаров (работ, услуг). Если имущество было передано с НДС и принято к вычету — налог подлежит восстановлению в общем порядке. Имущество, передаваемое каждому из участников, не облагается налогом в пределах стоимости первоначального вклада, что следует из пп. 6 п. 3 ст. 39 и пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ. Со стоимости имущества, превышающей указанный лимит, участник обязан исчислить НДС, поскольку получение имущества в размере, превышающем стоимость первоначального вклада, признается реализацией товаров (работ, услуг).

### 3.7.2. Доверительное управление

Доверительные правоотношения урегулированы гл. 53 Гражданского кодекса РФ как обязательственные, вытекающие из соглашения, и, соответственно, как самостоятельный вид договора — доверительного управления имуществом.

В соответствии с п. 1 ст. 1012 ГК РФ по договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления — бенефициар) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица (выгодоприобретателя).

Передача имущества в доверительное управление не влечет за собой перехода права собственности на него к доверительному управляющему. По общему правилу отношения по договору доверительного управления имуществом носят фидуциарный, доверительный характер.

Фидуциарные отношения характеризуются особым доверием, оказываемым учредителем доверительной собственности доверительному управляющему как лицу, которое способно, по его мнению, осуществлять права на определенное имущество. Особому доверию корреспондирует концепция фидуциарного обязательства, возникающего в случае, когда одно лицо действует исключительно в интересах другого лица.

Договор доверительного управления реальный. Он считается заключенным с момента передачи имущества в доверительное управление. Если предметом договора является недвижимое имущество,

---

<sup>1</sup> Письмо ФНС России от 13.04.2012 № ЕД-4-3/6289@ «О порядке применения положений пункта 5 статьи 174.1 НК РФ».

то он подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента его регистрации.

Сделки с переданным в доверительное управление имуществом доверительный управляющий совершает от своего имени, указывая при этом, что он действует в качестве такого управляющего.

Объектами доверительного управления могут быть предприятия и другие имущественные комплексы, отдельные объекты, относящиеся к недвижимому имуществу, ценные бумаги, права, удостоверенные бездокументарными ценными бумагами, исключительные права и другое имущество. Не могут быть самостоятельным объектом доверительного управления деньги.

На доверительного управляющего, как правило, возлагаются следующие обязанности:

- управлять имуществом, переданным ему учредителем, в соответствии с указаниями, оговоренными в учредительном акте, и в интересах выгодоприобретателя, проявляя при этом необходимую меру заботливости. Отчуждать указанное имущество доверительный управляющий может, если это прямо разрешено ему договором или законом;
- по первому же требованию бенефициара представить отчет по делам, относящимся к управлению имуществом;
- передать все полученные доходы и выгоды, если иное не предусмотрено в договоре.

Договор доверительного управления является возмездным, если доверительный управляющий индивидуальный предприниматель или коммерческая организация. Размер и форма вознаграждения определяются сторонами договора.

#### *Налоговые обязательства доверительного управляющего:*

- вознаграждение за оказанные услуги по управлению активами, являясь доходом, подлежит обложению НДС по ставке 18%;
- исчислять НДС и выставлять соответствующие счета-фактуры с пометкой «Д. У.» в строке «Продавец» при реализации доверенных активов (товаров, работ, услуг, имущественных прав) в соответствии со ст. 174.1 НК РФ;
- предоставляется налоговый вычет при приобретении имущества для производства и реализации в соответствии с договором доверительного управления и при наличии счетов-фактур, выставленных контрагентами на имя доверительного управляющего, в общеустановленном порядке. При осуществлении иной деятельности право на вычет НДС возникает при наличии раздельного учета товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав, используемых при осуществлении операций в рамках договора доверительного управления и при осуществлении иной деятельности;
- предоставляется налоговый вычет по переданному имуществу в доверительное управление при использовании в налогооблагаемых операциях;

- возлагаются обязанности по представлению в налоговый орган декларации по НДС по месту учета.

Главой 21 НК РФ не предусмотрено представление отдельной налоговой декларации по операциям реализации доверительных активов, так же «Правила ведения книг покупок и книг продаж» не содержат специальных положений в отношении счетов-фактур, выставляемых при осуществлении хозяйственных операций в рамках договора доверительного управления. Счета-фактуры, выставленные и полученные по доверительной деятельности, включаются в книгу покупок и книгу продаж, в журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, с использованием их итоговых данных за соответствующий период при составлении налоговой декларации.

*Налоговые обязательства НДС в учете учредителя управления:*

- восстановить «входной» НДС, ранее правомерно принятый к вычету<sup>1</sup> при передаче недвижимого имущества в доверительное управление. Суммы НДС, подлежащие восстановлению, уплачиваются в бюджет в общеустановленном порядке.
- НДС принимается к вычету, предъявленный в стоимости услуг, оказанных доверительным управляющим.

## Вопросы для самопроверки

1. Каким условиям должны удовлетворять организации, чтобы быть самостоятельными плательщиками НДС?
2. Как определяется налоговая база по НДС?
3. Какие операции не подлежат обложению НДС?
4. Как определяется сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет?
5. Какие документы необходимо представить в налоговый орган для подтверждения обоснованности применения ставки в размере 0%?
6. Что такое налоговые вычеты? Каков порядок их применения?
7. Какие особенности уплаты НДС имеются при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации?
8. Облагаются ли НДС платежи в виде частичной оплаты, полученные российскими организациями в счет предстоящего экспорта?
9. Что является местом реализации товаров (работ, услуг)?
10. Каков порядок отнесения сумм уплаченного продавцу налога на затраты по производству и реализации продукции?
11. Как исчисляют и уплачивают НДС иностранные организации, состоящие на учете в налоговых органах?
12. Как исчисляют и уплачивают НДС иностранные организации, не состоящие на учете в налоговых органах?
13. Как осуществляется исчисление и уплата в бюджет НДС налоговыми агентами?
14. Какие предусмотрены особенности исчисления и уплаты НДС при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации?

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 14.11.2011 № 03-07-11/311.

## Акцизы

### Глава 4

#### Сущность акцизов

##### 4.1. Базовые понятия, используемые налоговым законодательством РФ для подакцизной продукции

*Акцизы* — это разновидность косвенного налогообложения отдельных видов товаров, взимаемых с налогоплательщиков, производящих и реализующих подакцизную продукцию. По сути это второй косвенный налог. Порядок исчисления и уплаты в бюджет очень похож на механизм исчисления НДС, но имеет свои особенности. Акцизами облагаются, как правило, высокорентабельные товары для изъятия в доход государственного бюджета полученной производителями сверхприбыли. Они включаются в структуру цены подакцизной продукции и во многом определяют ее ценовой уровень. При выборе вида продукции, на которую могут быть установлены ставки акцизов, необходимо уделять внимание не только фискальным возможностям этого налога, но и уровню доходов населения, потребляющего подакцизную продукцию. При необоснованном завышении цен возможны негативные явления. Порядок исчисления и уплаты акцизов регламентируется гл. 22 НК РФ.

За время существования акциза налоговым законодательством постоянно в гл. 22 НК РФ вносятся корректировки, приводящие к существенным изменениям по всем элементам налогообложения в связи с изменениями законодательства по государственному контролю над производством и реализацией подакцизной продукции. Так, по инициативе Правительства РФ создана Федеральная служба по регулированию алкогольного рынка (Росалкогольрегулирование), которой переданы полномочия ФНС России по ведению единой государственной автоматизированной информационной системы (ЕГАИС). В связи с этим установлен новый Порядок использования

электронных цифровых подписей (ЭЦП), ведения реестра сертификатов, ключей электронных цифровых подписей и хранения аннулированных сертификатов в ЕГАИС. ЭЦП используется участниками информационного обмена в ЕГАИС. Таковыми являются уполномоченные работники организаций, использующих оборудование для производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, должностные лица Росалкогольрегулирования, ФТС России, иных исполнительных органов власти; уполномоченные лица ФГУП «Гознак». Все предприятия, выпускающие этиловый и коньячный спирт, алкогольную спиртосодержащую продукцию оснащены средствами измерения, обеспечивающими возможность передачи информации о произведенной продукции в единую государственную автоматизированную информационную систему (ЕГАИС). Организации, осуществляющие производство и оборот такой продукции, представляют заявку о фиксации в ЕГАИС информации о документах, разрешающих производство и оборот этилового спирта, алкогольной продукции, в день заполнения заявки. А заявку о фиксации сведений, содержащихся в справке, прилагаемой к ТГН на этиловый спирт, — до выезда транспортного средства с продукцией с территории организации.

Порядок фиксации сведений об алкогольной продукции в ЕГАИС установлен Федеральным законом № 171-ФЗ, постановлениями Правительства РФ № 522 и № 873. В которых отмечено, что этиловый спирт, алкогольная и спиртосодержащая продукция в случае, если они реализуются без фиксации и передачи информации об объеме производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции в ЕГАИС, на основании решений уполномоченных органов считаются нелегально произведенными и подлежат изъятию. Требование о передаче информации в ЕГАИС не распространяется на учет розничной продажи алкогольной и спиртосодержащей продукции, на учет объема закупки, хранения и поставки алкогольной и спиртосодержащей продукции,

Табачная и спиртосодержащая продукция с долей этилового спирта свыше 9%, расфасованная в потребительскую тару подлежит *обязательной маркировке*, в следующем порядке:

- продукция, производимая на территории Российской Федерации, за исключением поставляемой на экспорт, маркируется *федеральными специальными марками*. Указанные марки приобретаются организациями, осуществляющими производство такой алкогольной продукции, в территориальном налоговом органе;
- продукция, ввозимая (импортируемая) на таможенную территорию Российской Федерации, маркируется *акцизными марками*. Указанные марки приобретаются в таможенных органах организациями, осуществляющими импорт алкогольной продукции.



Федеральная специальная марка и акцизная марка являются документами государственной отчетности, удостоверяющими легальность производства и оборота на территории Российской Федерации табачной и алкогольной продукции с содержанием этилового спирта более 9 процентов объема готовой продукции, и также подтверждают фиксацию информации об алкогольной продукции в ЕГАИС.

Федеральные специальные и акцизные марки изготавливаются организацией ГУП «Гознак», находящейся в ведении Министерства финансов РФ<sup>1</sup>.

Для приобретения федеральных специальных акцизных марок организация должна представить в государственный орган по регулированию алкогольного рынка (в таможенный орган) документы, предусмотренные Постановлением правительства № 25 от 26.01.2011. Обеспечение обязательства об использовании федеральных специальных марок по назначению производится путем перечисления необходимых денежных средств на временный счет, открытый в ОФК (денежный залог), или посредством банковской гарантии, поручительства или иного способа, предусмотренного гражданским законодательством. Размер обеспечения исполнения обязательства об использовании приобретаемых федеральных специальных марок рассчитывается по формуле, утвержденной Приказом Росалкогольрегулирования от 24.06.2010 № 41н. Он пропорционален количеству марок, указанных в заявлении организации о выдаче марок, и зависит от ставки акциза, емкости потребительской тары, а также в некоторых случаях от содержания этилового спирта в алкогольной продукции. Размер банковской гарантии установлена в пределах от 1,7 млрд руб. до 350 млрд руб. Договор поручительства заключается, если стоимость чистых активов поручителей не менее 5 млрд руб.

До 1-го января 2008 года в соответствии с п.6 ст.200 НК РФ вычетам подлежали суммы авансового платежа, уплаченные при приобретении акцизных марок по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке, иными словами стоимость закупленных акцизных марок являлась своеобразным авансовым платежом при исчислении налога. В настоящее время данная норма не действует, а стоимость наклеенных федеральных специальных и акцизных марок относится на расходы при формировании налога на прибыль.

В связи с вступлением в силу Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС с 1 января 2011 г.<sup>2</sup>, изменения затронули целый ряд вопросов уплаты акциза при ввозе и вывозе акцизной продукции с терри-

---

<sup>1</sup> Закупочная стоимость акцизной марки на табачную продукцию 15 коп., водочную — 55 коп., винную — 11 коп. за 1 штуку.

<sup>2</sup> Федеральный закон от 27.11.2010 № 306-ФЗ.

тории России. Кроме того, в связи с принятием «Плана реализации комплекса мер по повышению эффективности регулирования рынка алкогольной и спиртосодержащей продукции и производства этилового спирта», утвержденным Распоряжением Правительства РФ от 14.12.2009 года № 1940-р изменился порядок исчисления и уплаты налога в бюджет.

Предпринимательская деятельность по производству акцизной продукции подлежит обязательному лицензированию<sup>1</sup>.

По производству и реализации некоторых видов акцизных товаров гл. 22 НК РФ предусмотрено получение определенных свидетельств о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом и с прямогонным бензином, а так же производителям парфюмерно-косметической продукции, и товаров бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, если в качестве сырья используется денатурат. Это связано с тем, что товары бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке и парфюмерно-косметическая продукция в такой же упаковке признаются подакцизными товарами.

Свидетельство не заменяет собой соответствующую лицензию. Оно не является документом, разрешающим или запрещающим осуществление указанного в нем вида деятельности. Если, например, организация имеет лицензию на производство денатурированного этилового спирта, то она вправе как производить, так и продавать произведенный спирт и без свидетельства на его производство. Точно так же и организация, производящая неспиртосодержащую продукцию, имеет право осуществлять любые операции по приобретению, производству и реализации этой продукции без соответствующего свидетельства.

Наличие свидетельств имеет значение только для определения объекта налогообложения акцизами, а также для получения налогоплательщиком права на налоговые вычеты по акцизам. По сути это документ, непосредственно связанный только с исчислением акциза. Статьями 179.2 и 179.3 НК РФ установлен особый порядок исчисления акцизов по денатурированному спирту и прямогонному бензину, который позволяет направлять эти виды акцизной продукции на переработку по цене без акциза производителям парфюмерной и бытовой продукции и товарам нефтехимии, имеющим свидетельства на переработку денатурированного спирта и прямогонного бензина.

Данные свидетельства организации получают на добровольной основе.

---

<sup>1</sup> С 2011 г. стоимость получения лицензии на производство и реализацию вина и спиртосодержащей продукции 500,0 тыс. руб. в год; на производство и реализацию спирта — 6 млн руб. Лицензия выдается на один год.

## 4.2. Характеристика подакцизных товаров

Подакцизными товарами признаются в соответствии со ст. 181 НК РФ:

- спирт этиловый из всех видов сырья;
- спирт коньячный;
- спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9% (растворы, эмульсии, суспензии, другие виды в жидком виде);
- алкогольная продукция и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов;
- табачная продукция;
- автомобили легковые (любой мощности);
- мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л. с.;
- нефтепродукты (прямогонный бензин, автомобильный бензин, моторные масла, дизельное топливо).

### 4.2.1. Спирт и спиртосодержащая продукция

К подакцизным товарам относится только этиловый спирт (спирт-сырец и ректифицированный), независимо от вида сырья, из которого он произведен (пищевого или непищевого). Технический спирт (это не этиловый) не является акцизным товаром, его получают из древесины или нефтепродуктов. Для производства акцизного спирта используют картофель, пшеницу, рожь, овес, кукурузу, просо, сахарную свеклу и т.п. Значительно реже плодово-ягодные, виноградные материалы. Производство спирта состоит из трех этапов:

- подготовительный (очистка от примесей и т.п.);
- основного (сбраживание, перегонка и получение спирта-сырца);
- завершающего (ратификация).

Спирт-сырец не может быть использован для пищевых целей, так как содержит много вредных примесей — сивушных масел, сложных эфиров и т.д. Поэтому он подвергается очистке — ратификации. При очистке спирта-сырца на ратификационных аппаратах производится отделение вредных примесей и повышается концентрация спирта в готовом продукте с 88% в спирте-сырце до 96,5% в ректификате.

Основным сырьем для производства водок служит спирт этиловый ректифицированный, представляющий собой прозрачную бесцветную жидкость без посторонних запахов и привкусов. Удельный вес при 20°C градусах — 0,78927 г/см куб. В зависимости от степени очистки спирт подразделяют на 1-й сорт (для алкогольной продукции не используется), «Базис», «Экстра», «Люкс», «Альфа». Этиловый спирт с водой образует смесь: 96,5% — спирт и 3,5% — вода.

*Спиртосодержащая и алкогольная продукция* — это разные понятия, что имеет принципиальное значение для правильного применения ставок акцизов.

*Алкогольная продукция* — это спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, пиво, напитки, изготовленные на основе пива, иные напитки с объемной долей этилового спирта более 1,5%.

К спиртосодержащей продукции относятся растворы, эмульсии, суспензии, и другие виды продукции в жидком виде с объемной долей этилового спирта более 9%.

*Пиво и пивной напиток* отнесены к алкогольной продукции с 1 октября 2011 г., так как на практике эти напитки изготавливаются с добавлением этилового спирта.

Пивом признается алкогольная продукция, произведенная из солода, хмеля или хмелепродуктов, дрожжей и воды с применением или без применения зернопродуктов, сахаросодержащих продуктов, без добавления этилового спирта, ароматических и вкусовых добавок, с содержанием образовавшегося в процессе брожения сусла этилового спирта.

Пивной напиток — это алкогольная продукция, произведенная из пива или солода, зернопродуктов, сахаросодержащих продуктов, плодового, ягодного или иного растительного сырья, продуктов их переработки, хмеля или хмелепродуктов, с добавлением или без добавления ароматических и вкусовых добавок, с добавлением или без добавления этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, с содержанием этилового спирта до 7% объема готовой продукции.

*Виноматериалы* — спиртосодержащая пищевая продукция, которая используется в качестве сырья для производства вина и получена в результате спиртового брожения винограда, виноградного сусла либо плодового или ягодного сока без добавления ароматических и вкусовых добавок, без добавления или с добавлением этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) дистиллятов, с содержанием этилового спирта не более 22,5% объема готовой продукции. К акцизной продукции не относится.

*Денатурированный спирт и спиртосодержащая непивная продукция* изготавливаются на основе этилового спирта с добавлением денатурирующих веществ или их смесей по выбору организации-производителя:

- 1) керосин или бензин в концентрации не менее 0,5% объема этилового спирта;
- 2) денатониум бензоат (битрекс) в концентрации не менее 0,0015% массы этилового спирта;
- 3) кретоновый альдегид в концентрации не менее 0,2% объема этилового спирта.

Все эти примеси и добавки не совместимы с жизнью человека при их употреблении. Порядок осуществления государственного контроля над процессом денатурации (введения денатурирующих веществ) этилового спирта и спиртосодержащей пищевой продукции, устанавливается Правительством Российской Федерации. На этикетках спиртосодержащей пищевой продукции, предназначенной для розничной продажи, наряду с иной обязательной информацией должна содержаться информация об опасности использования для жизни или здоровья граждан этой продукции в пищевых целях (при этом в отношении денатурированной спиртосодержащей продукции вместо слов «этиловый спирт» должно использоваться слово «денатурат»). Данная информация должна быть расположена на лицевой стороне этикетки и занимать не менее 10 процентов ее площади (за исключением этикеток парфюмерно-косметической продукции).

#### 4.2.2. Горюче-смазочные материалы

*Прямогонный бензин* как один из видов подакцизных товаров это бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки. Бензиновой фракцией признается смесь углеводородов, кипящих в интервале температур от 30 до 215°С. С при атмосферном давлении 760 мм рт. ст. Из сырой нефти производится до 50% бензина. К прямогонному бензину не относятся бензин автомобильный и продукция нефтехимии.

*Продукция нефтехимии* — это продукция, получаемая в результате переработки (химических превращений) компонентов нефти (в том числе прямогонного бензина) и природного газа в органические вещества и фракции, которые являются конечными продуктами и (или) используются для выпуска на их основе других продуктов. Кроме того, к продукции нефтехимии относятся отходы при переработке прямогонного бензина.

*Автомобильный бензин* производится смешением несколько составляющих компонентов. В основном это прямогонный бензин и антидетонационные присадки и добавки. Процесс смешивания проходит на нефтеперерабатывающих заводах (НПЗ), должен быть четко регламентирован и соответствовать ГОСТ. В результате смешения производится автомобильный бензин с октановыми числами.

*Октановое число* — это показатель детонационных свойств моторного топлива. После первичной перегонки нефти октановое число обычно не превышает 70. Выпускают бензин трех видов, из АИ-92 производят АИ-95, из А-76 — АИ-92.

### 4.2.3. Табачная продукция.

#### Определение максимальной розничной цены

В соответствии с Федеральным законом Российской Федерации от 22 декабря 2008 г. № 268-ФЗ «Технический регламент на табачную продукцию» установлены правила идентификации табачной продукции:

- табак — растение рода *Nicotiana* семейства пасленовых видов *Nicotiana tabacum*, *Nicotiana rustica*, возделываемое в целях получения сырья для производства табачных изделий;
- сырье для производства табачных изделий — табак, прошедший послеуборочную и (или) иную промышленную обработку;
- табачные изделия — продукты, полностью или частично изготовленные из табачного листа в качестве сырьевого материала, приготовленного таким образом, чтобы использовать для курения, сосания, жевания или нюханья;
- вид табачного изделия — совокупность курительных и некурительных табачных изделий, сходных по потребительским свойствам и способу потребления. К ним относятся сигареты, сигары, сигариллы (сигариты), папиросы, табак для кальяна, табак курительный тонкорезанный, табак трубочный, биди, кретек, табак сосательный (снюс), табак жевательный, табак нюхательный, насвай и другие табачные изделия;
- сигарета — вид курительного табачного изделия, состоящего из резаного сырья для производства табачных изделий, обернутого сигаретной бумагой;
- сигарета с фильтром — вид курительного табачного изделия, состоящего из резаного сырья для производства табачных изделий, обернутого сигаретной бумагой (курительная часть), и фильтра;
- сигарета без фильтра — вид курительного табачного изделия, состоящего из резаного сырья для производства табачных изделий, обернутого сигаретной бумагой (курительная часть);
- сигара — вид курительного табачного изделия, изготовленного из сигарного и другого сырья для производства табачных изделий и имеющего три слоя: начинку из цельного, трепаного или резаного сигарного и другого сырья для производства табачных изделий, подвертку из сигарного и (или) другого сырья для производства табачных изделий и обертку из сигарного табачного листа. Толщина сигары на протяжении одной трети (или более) ее длины должна быть не менее 15 мм;
- сигарилла (сигарита) — вид курительного табачного изделия, изготовленного из сигарного и другого сырья для производства табачных изделий и имеющего много слоев: начинку из

резаного или рваного сигарного и другого сырья для производства табачных изделий, подвертку из сигарного и (или) другого сырья для производства табачных изделий и обертку из сигарного табачного листа, восстановленного табака или специальной бумаги, изготовленной на основе целлюлозы и табака;

- папироса — вид курительного табачного изделия, состоящего из резаного сырья для производства табачных изделий и мундштука в виде свертка мундштучной бумаги, обернутого папиросной (сигаретной) бумагой, соединенной бесклеевым зубчатым швом. В мундштук папиросы может быть вставлен фильтрующий материал;
- табак для кальяна — вид курительного табачного изделия, предназначенного для курения с использованием кальяна и представляющего собой смесь резаного или рваного сырья для производства табачных изделий с добавлением или без добавления нетабачного сырья и иных ингредиентов;
- табак курительный тонкорезаный — вид курительного табачного изделия, предназначенного для ручного изготовления сигарет или папирос и состоящего из резаного, рваного, скрученного или спрессованного табака с добавлением или без добавления нетабачного сырья, соусов и ароматизаторов, в котором не менее 25% веса нетто продукта составляют волокна шириной 1 мм или менее;
- табак трубочный — вид курительного табачного изделия, предназначенного для курения с использованием курительной трубки и состоящего из резаного, рваного, скрученного или спрессованного табака с добавлением или без добавления нетабачного сырья, соусов и ароматизаторов, в котором более 75% веса нетто продукта составляют волокна шириной более 1 мм;
- биди — вид курительного табачного изделия, состоящего из смеси измельченных табачных листьев, табачных жилок и стеблей, завернутой в высушенный лист тенду и обвязанной нитью;
- кретек — вид курительного табачного изделия, состоящего из соусированной и ароматизированной смеси измельченной гвоздики и резаного сырья для производства табачных изделий, завернутой в сигаретную бумагу или высушенный лист кукурузного початка, с фильтром или без фильтра;
- некурительные табачные изделия — табачные изделия, предназначенные для сосания, жевания или нюханья;
- табачная продукция — табачное изделие, упакованное в потребительскую тару;
- наименование табачной продукции — обозначение табачной продукции, присвоенное изготовителем;

- ингредиент — вещество (за исключением табачного листа и других частей табака), использованное при производстве табачного изделия и присутствующее в готовом табачном изделии, в том числе и в измененной форме;
- нетабачные материалы — материалы, входящие в состав табачного изделия (за исключением сырья для производства табачных изделий) и придающие ему установленные изготовителем характеристики, особенности и форму. Нетабачные материалы подразделяются на следующие категории: папиросная, сигаретная, ободковая и мундштучная бумага, оберточная бумага для фильтров (фицелла), фильтрующий материал, клеи, чернила, оберточный материал для порции табака сосательного (снюса);

Для определения налоговой базы по акцизам введены следующие понятия.

*Расчетная стоимость* — признается произведение максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества единиц потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода.

*Максимальная розничная цена* — представляет собой цену, выше которой единица потребительской упаковки (пачки) табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли общественного питания, сферы услуг, а также индивидуальными предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается организацией самостоятельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий. Предположим, на пачке сигарет будет указана цена 55 руб. Это значит, что в торговле (включая сеть общественного питания) фактический размер цены на сигареты может быть не выше 55 руб. Исходя, именно из этого уровня розничной цены должна формироваться налоговая база при исчислении акцизов. Никаких других функций эта величина не выполняет.

Возможна ситуация, когда в течение налогового периода налогоплательщик реализует табачные изделия одного наименования с разными максимальными розничными ценами. В этом случае расчетная стоимость определяется как произведение каждой максимальной розничной цены и количества реализованных пачек сигарет (папирос), на которых указана соответствующая максимальная розничная цена.

За реализацию табачных изделий по ценам, превышающим максимальные цены, предусмотрены административные санкции по ст. 14.6 и 14.15 КоАП РФ.<sup>1</sup> В то же время ответственность для

---

<sup>1</sup> «Нарушение порядка ценообразования» и «Нарушение правил продажи отдельных видов товаров». Размер санкции по ст. 14.6 КоАП РФ составляет от 400 до 500 МРОТ, по ст. 14.15 КоАП РФ — от 100 до 300 МРОТ.



производителей за завышение максимальных розничных цен в оптовой или розничной торговле не предусмотрена. При этом обязанность по контролю за соблюдением максимальных розничных цен на налоговые органы не возложена.

Министерством финансов России утверждена форма уведомления о максимальных розничных ценах. Уведомление налогоплательщик подает в налоговую инспекцию по каждой марке сигарет (папирос) не позднее, чем за 10 календарных дней до начала месяца, в котором будут применяться максимальные розничные цены. Заявленный уровень цены должен соблюдаться в течение срока действия уведомления.

#### 4.2.4. Товары, не являющиеся подакцизными

Товары и соответственно не облагаются акцизом следующие виды продукции:

- лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, прошедшие государственную регистрацию и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения;
- виноматериалы;
- препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию, разлитые в емкости не более 100 мл;
- парфюмерно-косметическая продукция, разлитая в емкости не более 100 мл и имеющая во флаконе пульверизатор, а также парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90% включительно, разлитая в емкости до 3 мл включительно<sup>1</sup>;
- отходы, образующиеся при производстве спирта, водок, ликероводочных изделий, направляемые на дальнейшую переработку или использования на технические цели в соответствии с нормативной документацией утвержденной федеральным органом исполнительной власти.

---

<sup>1</sup> С 1 января 2007 г. не требуется представлять в налоговый орган удостоверение о государственной регистрации этой продукции в уполномоченных федеральных органах исполнительной власти. Федеральный закон № 75-ФЗ от 21.05.2007 г.

# Порядок исчисления и уплаты налога в бюджет

---

## 5.1. Плательщики акцизов

Налогоплательщиками акцизов признаются:

- лица производители, в том числе и из давальческого сырья (следует иметь в виду, что к производству товаров налогового законодательство приравнивает розлив подакцизных товаров, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации, в результате которых получается подакцизный товар);
- лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Таковыми являются, в частности, российские организации, а также иностранные юридические лица, международные организации, созданные на российской территории. Плательщиками налога по подакцизным товарам, производимым на российской территории, являются иностранные организации, не имеющие статуса юридического лица, простые товарищества, а также индивидуальные предприниматели.

Производство и поставки этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции в соответствии с Федеральным законом от 22.11.1995 № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» осуществляются только организациями. Соответственно, плательщиками акцизов по данным товарам являются организации, совершающие с этиловым спиртом, алкогольной и спиртосодержащей продукцией операции, признаваемые объектом налогообложения.

## 5.2. Объект налогообложения

Объектом обложения акцизами признаются следующие операции в соответствии со ст. 182 НК РФ:

- реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реали-

зация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного и новации;

- продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства;
- передача прав собственности на акцизную продукцию на безвозмездной основе;
- использование подакцизных товаров при натуральной оплате за работы, товары, услуги поставщика;
- передача товаров, произведенных из давальческого сырья;
- передача произведенных подакцизных товаров в структуре предприятия для производства не подакцизных товаров;
- передача произведенных подакцизных товаров для собственных нужд;
- передача лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал, а также передача своему участнику при его выходе из организации;
- производство по розливу алкогольной продукции и пива, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации, в результате которого получается подакцизный товар с превышающей ставкой акциза на товары, использованные в качестве сырья (материала);
- передача одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, другому такому же структурному подразделению этой организации только произведенного этилового и коньячного спирта для дальнейшего производства этилового и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, а также передача этилового спирта-сырца для производства ректифицированного;
- получение в собственность (оприходования) денатурированного этилового спирта организацией, не имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;
- получение в собственность прямогонного бензина организацией, не имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина;
- ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

К производству подакцизных товаров приравниваются розлив и любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которого получается подакцизный товар.

Розливом алкогольной продукции и пива признается процесс, осуществляемый как часть общего процесса производства данных

товаров в соответствии с требованиями государственных стандартов и (или) другой нормативно-технической документации, которые регламентируют процесс производства указанных товаров и утверждаются уполномоченными федеральными органами исполнительной власти. Как следует из нормативных документов (ГОСТ), регламентирующих требования к производству алкогольной продукции, завершающим этапом процесса производства, является ее розлив — технологическая операция, предусматривающая налив в стеклянную, керамическую (обычную или сувенирную) бутылку или другую потребительскую тару, в которых продукция поступает на выдержку в коллекции или в торговую сеть для реализации. Таким образом, организация, осуществляющая только розлив алкогольной продукции, считается производителем этой продукции и является плательщиком акциза при реализации алкогольной продукции, разлитой в бутылки или другую потребительскую тару.

Розлив пива в магазинах розничной торговли или в сети общественного питания осуществляется в процессе потребления этого напитка после завершения его производства, поэтому такой розлив производством пива не является.

По акцизам налоговым законодательством не предусмотрено каких-либо льгот налогоплательщикам. В этой связи необходимо точно знать, какие операции с подакцизными товарами не являются объектом и какие не подлежат налогообложению.

### 5.3. Операции, не признаваемые объектом налогообложения

Не являются объектом налогообложения на основании п. 3 ст. 182 НК РФ операции по смешению подакцизных товаров с другими подакцизными или не подакцизными товарами, в результате чего на полученный новый акцизный товар ставка равна или ниже ставки акциза, хотя бы на один из исходных товаров. Лица, осуществляющие такое смешение, налогоплательщиками акциза не являются<sup>1</sup>.

#### Пример

Фирма «НПЗ» приобрела автомобильный бензин А-92 (класс 3) в количестве 1,0 тыс. тонн для производства А-95 (класс 4). Сумма акциза, в счете-фактуре поставщика составила 7 382 000 руб. (7 382 × 1 000). В результате технологического производства получен бензин 4-го класса в количестве 1,1 тыс. т. Поскольку ставка акциза по полученному путем смешения автомобильному бензину 4-го класса

<sup>1</sup> Письмо Минфина РФ от 18.03.2011 № 03-07-06/70.

меньше на 560 руб. (7 382 — 6 822) ставки по приобретенному автомобильному бензину 3-го класса, такое производство для целей налогообложения акцизами не признается и при реализации автомобильного бензина 4-го класса акциз не исчисляется. Уплаченный акциз при приобретении бензина 3-го класса относится на расходы при исчислении налога на прибыль (как правило, на себестоимость товара).

Норма п. 3 ст. 182 Налогового кодекса РФ распространяется только на случаи получения подакцизных товаров путем смешения различных товаров в местах их хранения и реализации, то есть в хранилищах, на складах, в том числе принадлежащих оптовым и розничным организациям.

Не исчисляется акциз:

1) по денатурированному спирту — при реализации налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, организации, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

2) по прямогонному бензину — при реализации налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина, расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры составляются без выделения соответствующих сумм акциза. При этом на указанных документах делается надпись или ставится штамп «Без акциза».

### Пример

Фирма «Добытчик», имеющая свидетельство на производство прямогонного бензина, январе т.г. произвела 100,0 тыс. тонн прямогонного бензина. 28 января т.г. 50,0 тыс. тонн. отгружено ЗАО «НПЗ», имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина и ЗАО «Заправщик» 50,0 тыс. т не имеющему такого свидетельства.

Налоговые обязательства:

- фирма «Добытчик» обязана исчислить акциз по прямогонному бензину, реализованному;
- ЗАО «Заправщик» за январь т.г. в сумме 391 150 руб. ( $7\,823 \times 0,50000$ ) и указать данную сумму в счете-фактуре предъявляемому покупателю;
- ЗАО «НПЗ» налог не исчисляется и в счете фактуре проставляется штамп «без акциза».

При реализации денатурированного этилового спирта, направляемого для производства неспиртосодержащей продукции, порядок

исчисления акциза производится в общеустановленном порядке. При этом лица, имеющие свидетельства о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, сохраняют право на налоговые вычеты. Денатурированный спирт списывается на затраты по производству неспиртосодержащей продукции без акциза.

## 5.4. Операции, освобождаемые от налогообложения

Освобождаются от налогообложения следующие операции в соответствии со ст. 183 НК РФ:

- передача в структуре одного налогоплательщика подакцизных товаров (за исключением спирта) для изготовления других подакцизных товаров;
- передача в структуре одной организации произведенного этилового спирта для дальнейшего производства спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции и (или) спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке;
- передача в структуре одной организации ректифицированного этилового спирта подразделению, осуществляющему производство алкогольной продукции;
- первичная реализация<sup>1</sup> конфискованных или бесхозяйных подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства;
- реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли<sup>2</sup> или ввоз подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону с остальной части территории Российской Федерации;
- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации, от которых произошел отказ в пользу государства;
- реализация подакцизных товаров на экспорт.

## 5.5. Налоговая база. Порядок определения

Налоговая база по общему требованию налогового законодательства определяется отдельно по каждому виду подакцизных товаров.

---

<sup>1</sup> Под первичной реализацией понимается передача государственного комитета по имуществу коммерческой организации для последующей реализации конфискованных подакцизных товаров.

<sup>2</sup> Приказ Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 26.06.2008 № 273 «Об утверждении норм естественной убыли».

По товарам, для которых установлены специфические налоговые ставки, налоговая база определяется как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении в соответствии со ст.187 НК РФ.

При исчислении акциза по товарам, для которых установлена комбинированная ставка, налоговая база определяется как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении и как расчетная стоимость, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен.

#### *Суммы, на которые может быть увеличена налоговая база*

---

Увеличение налоговой базы может быть только в части двудвухкратной комбинированной составляющей налоговой ставки (по реализованным сигаретам и папиросам) на полученные суммы:

- финансовой помощи;
- предварительной (частичной) оплаты в счет предстоящих поставок подакцизных товаров;
- пополнение фондов специального назначения;
- полученные в счет увеличения доходов, в виде процента (дисконта) по векселям, процентам по товарному кредиту либо иначе связанные с оплатой сигарет и папирос.

## 5.6. Момент определения налоговой базы

Момент определения налоговой базы возникает с даты реализации (передачи) или получения подакцизных товаров. В связи с этим определение даты реализации (передачи) или получения подакцизного товара поставлено в зависимость от вида совершаемых операций налогоплательщиками. Так, ст. 195 НК РФ устанавливает порядок определения даты совершения операций, признаваемых объектом налогообложения при:

1) реализации (передачи) подакцизных товаров определяется как день их отгрузки (передачи), в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему розничную реализацию;

2) передаче лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов) — дата подписания акта приема-передачи подакцизных товаров;

3) получении прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина, признается день получения (оприходования);

4) получении (оприходовании) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

5) обнаружении недостачи подакцизных товаров дата их реализации (передачи) определяется как день обнаружения недостачи.

В целях исчисления акциза факт передачи права собственности на подакцизный товар не всегда связывается с моментом (датой) его фактической реализации (передачи) и, соответственно, с моментом возникновения у налогоплательщика объекта налогообложения. Факт физической реализации (отгрузки) товара не влияет на определение момента передачи права собственности на этот товар продавцом покупателю.

### Пример

В соответствии с договором поставки, заключенным между производителем алкогольной продукции и организацией, осуществляющей ее оптовую реализацию, право собственности на указанную продукцию переходит к оптовой организации в момент получения этой продукции. В то же время, на основании п. 2 ст. 195 НК РФ, объект налогообложения у производителя, независимо от договорных условий, возникает не в момент получения продукции оптовой организацией, а на день ее отгрузки, т.е. вне зависимости от момента перехода права собственности на указанную подакцизную продукцию к этому покупателю.

Как правило, у налогоплательщиков вызывает затруднения определение даты отгрузки подакцизных товаров. Для этого необходимо исходить из порядка составления отгрузочных документов. В соответствии с п. 1 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными регистрами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. При этом в перечне обязательных реквизитов, предусмотрена дата их составления. В зависимости от вида, способа перевозки и от других характеристик товарно-материальных ценностей (ТМЦ) поставщики используют разные формы первичных документов. Согласно положениям «Альбома унифицированных форм первичной учетной документации»<sup>1</sup> по торговым операциям, к основным первичным документам отнесена товарная накладная формы «ТОРГ-12», применяемая для оформления продажи (отпуска) ТМЦ сторонней организации, в которой определяются взаимоотношения грузоотправителей и гру-

---

<sup>1</sup> Постановление Госкомстата России от 25.12.1998 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций».



зополучателей. Кроме того, для учета отпуска материальных ценностей сторонним организациям, на основании договоров и других документов, может применяться «накладная на отпуск материалов на сторону»<sup>1</sup>. Таким образом, при реализации (передаче) подакцизных товаров (в том числе и через посредников) датой их отгрузки (передачи) следует считать дату первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя (заказчика) или перевозчика (организацию связи) этих товаров.

Особенность определения даты передачи подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, объясняется тем, что подтверждением выполнения работ является оформление приемосдаточного акта, подтверждающего факт выполнения работ, предусмотренного для договора подряда (п. 1 ст. 702 Гражданского кодекса), разновидностью которого является договор переработки давальческого сырья. При заключении других договоров гражданско-правового характера оформление приемосдаточных актов законодательством не предусмотрено. Приемосдаточные документы (в частности, акт приема-передачи) применяются для оформления факта сдачи товара переработчиком и, соответственно, приема (получения) по качеству, количеству, массе и комплектности в соответствии с правилами приемки товаров и условиями договора.

Согласно пп. 21 п. 1 ст. 182 НК РФ получением прямогонного бензина и денатурированного спирта признается приобретение их в собственность. Таким образом, по операциям приобретения в собственности датой получения является день передачи права собственности от одного лица (производителя) другому лицу, имеющему свидетельство на переработку бензина или денатурированного спирта. В соответствии со ст. 223 ГК РФ право собственности у приобретателя вещи по договору (например, по договору купли-продажи или поставки) возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Передачей вещи признается вручение ее приобретателю, сдача перевозчику или передача товарораспорядительного документа на нее. Таким образом, если договором поставки или купли-продажи прямогонного бензина или денатурированного спирта момент перехода права собственности от продавца к покупателю специально не определен, бензин и денатурированный спирт считается переданным указанному покупателю в момент его отгрузки, подтвержденной датой, указанной в товаросопроводительных или аналогичных документах. Следовательно, с этой же даты у покупателя возникает право собственности на отгруженный ему прямогонный бензин или денатурированный спирт.

В отдельных случаях гл. 22 НК РФ предусматривает определение даты реализации подакцизных товаров и, соответственно, воз-

---

<sup>1</sup> Утверждена постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а.

никновение объекта налогообложения акцизами, когда отсутствует не только факт реализации этих товаров, но и сами эти товары, в частности при обнаружении недостачи. Законодательство по бухгалтерскому учету под недостачей понимает фактическое отсутствие товарно-материальных ценностей, выявленное любым способом и подтвержденное соответствующими документами. В то же время п. 4 ст. 195 НК РФ установлено, что при обнаружении недостачи подакцизных товаров дата их реализации (передачи) определяется как день обнаружения недостачи (за исключением случаев недостачи в пределах норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти)<sup>1</sup>. Таким образом, рассматриваемая норма Налогового кодекса РФ недостачу подакцизных товаров сверх утвержденных норм естественной убыли определяет как их реализацию и, соответственно, как объект налогообложения акцизом. При этом момент возникновения этого объекта у налогоплательщика определен как день обнаружения указанной недостачи. Следовательно, с момента обнаружения у производителя подакцизных товаров недостачи (сверх утвержденных норм естественной убыли) на него возлагается обязанность исчислить и уплатить акциз по этим товарам как реализованным в общеустановленном порядке.

## 5.7. Налоговые ставки

Данный косвенный налог очень специфичный и установление ставок производится по каждому виду товаров. Налоговым законодательством ставки акцизов, как правило, устанавливаются на три года. Однако Правительством России ежегодно производится их индексация. Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ установлены ставки акцизов на 2012—2014 гг.

Поскольку учебник выходит в 2012 г., размер установленных ставок приводится за 2013—2014 гг.

Ставки налога установлены ст. 193 НК РФ (табл. 5.1).

Как видно из таблицы ставки установлены двух видов: твердые (специфические) и смешанные. Твердые ставки применяются ко всем подакцизным товарам за исключением сигарет с фильтром и без фильтра и папирос, по которым установлены комбинированные ставки.

Поскольку производство и применение автомобильного и дизельного топлива приводит к нарушению экологии и наносит вред здоровью человека, ставки акцизов на эти виды товаров, установлены по принципу убывающей шкалы ставок в увязке с повышением

---

<sup>1</sup> Постановление Правительства Российской Федерации от 12.11.2002 № 814 «О Порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей».

качественных показателей (классов) указанных нефтепродуктов, предусмотренных техническим регламентом «О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и топочному мазуту», утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 27 февраля 2008 г. № 118.

Таблица 5.1

<i>Виды подакцизных товаров</i>	<i>С 01.01 по 31.12.2013</i>	<i>С 01.01 по 31.12.2014</i>
Спирт этиловый, коньячный из всех видов сырья	59 руб. за 1 литр безводного этилового спирта	74 руб. за 1 литр безводного этилового спирта
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в метал. аэроз. упаковке	0 руб. за 1 литр безводного этилового спирта	0 руб. за 1 литр безводного этилового спирта
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в метал. аэрозольн упаковке	0 руб. за 1 литр безводного этилового спирта	0 руб. за 1 литр безводного этилового спирта
Алкогольная и продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9% (за исключением натуральных вин)	400 безводного этилового спирта	500 руб. за 1 литр безводного этилового спирта
Спиртосодержащая и алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9% включительно (за искл. натуральных вин)	320 руб. за 1 литр безводного этилового спирта	400 руб. за 1 литр безводного этилового спирта
Вина натуральные (за исключением шампанских, газированных шипучих), натуральные напитки с объемной долей этилового спирта до 6%	7 руб. за 1 литр	8 руб. за 1 литр
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	24 руб. за 1 литр	25 руб. за 1 литр
Пиво с содержанием объемной доли этилового спирта до 0,5%	0 руб. за 1 литр	0руб. за 1 литр
Пиво с содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 до 8,6%	15 руб. за 1 литр	18 руб. за 1 литр
Пиво с содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8,6%	26 руб. за 1 литр	31 руб. за 1 литр
Табак трубочный, курительный и т.д., за исключением используемого в качестве сырья для производства табачной продукции	1000 руб. за 1 кг.	1500 руб. за 1 кг.

Окончание табл. 5.1

<i>Виды подакцизных товаров</i>	<i>С 01.01 по 31.12.2013</i>	<i>С 01.01 по 31.12.2014</i>
Сигары	58 руб. за 1 шт.	85 руб. за 1 шт.
Сигариллы (сигариты), биди, крейек	870 руб. за 1000 шт.	1280 руб. за 1000 шт.
Сигареты с фильтром, без фильтра, папиросы	550 руб. за 1000 шт. + + 8,0% расчетной стоимости, исчис- ляемой исходя из максимальной роз- ничной цены, но не менее 730 руб. за 1000 шт.	800 руб. за 1000 шт. + + 8,5%, расчетной стоимости, исчис- ляемой исходя из максимальной роз- ничной цены, но не менее 1040 руб. за 1000 шт.
Автомобили легковые с мощно- стью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.)	0 руб. за 1 л.с.	0 руб. за 1 л.с.
Автомобили легковые с мощно- стью двигателя свыше 67,5 до 112,5 кВт (от 90 до 150 л.с.)	31 руб. за 1 л.с. (0,75 квт.)	34 руб. за 1 л.с. (0,75 квт.)
Автомобили легковые и мото- циклы с мощностью свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	302 руб. за 1 л.с. (0,75 квт.)	332 руб. за 1 л.с. (0,75квт.)
Автомобильный бензин не соот- ветствующий классу 3—5	10 100 руб. за 1 тонну	11 110 руб. за 1 т
Автомобильный бензин, соответ- ствующий классу 3	9750 руб. за 1 т	10 725 руб. за 1 т
Автомобильный бензин, соответ- ствующий классу 4	8560 руб. за 1 т	9416 руб. за 1 т
Автомобильный бензин, соответ- ствующий классу 5	5143 руб. за 1 т	5657 за 1 т
Дизельное топливо не соответст- вующее классу 3—5	5860 руб. за 1 т	6446 руб. за 1 т
Дизельное топливо, соответст- вующее классу 3	5860 руб. за 1 т	6446 руб. за 1 т
Дизельное топливо, соответст- вующее классу 4	4934 руб. за 1 т	5427 руб. за 1 т
Дизельное топливо, соответст- вующее классу 5	4334 руб. за 1 т	4767 руб. за 1 т
Моторные масла для дизельных и карбюраторных двигателей	7509 руб. за 1 т	8260 руб. 1 т
Прямогонный бензин	9607 руб. за 1 т	10 579 руб. за 1 т

Более низкие ставки акцизов на автомобильные бензины и дизельное топливо, отвечающие по своим экологическим характеристикам требованиям 3-, 4-, 5-го классов, позволят производителям получить дополнительный доход, за счет чего сократятся сроки окупаемости капитальных вложений, связанных с организацией и уве-

личением объемов производства более экологичных автомобильных бензинов и дизельного топлива.

С 1-го августа 2011 г. вводится ставка акциза 0% по следующим операциям:

- отгрузка спирта производится после уплаты покупателем авансового платежа суммы акциза;
- передача произведенного спирта в структуре одной организации для производства алкогольной или спиртосодержащей продукции, после уплаты в бюджет авансового платежа акциза;
- реализация этилового спирта производителям лекарственных средств и парфюмерно-косметической продукции, не признаваемых подакцизными товарами;
- передача в структуре одной организации этилового спирта, предназначенного для дальнейшего производства из него спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке.

Нулевая ставка акциза на спирт этиловый и спирт коньячный применяется при представлении налогоплательщиком — производителем алкогольной или спиртосодержащей продукции в налоговый орган по месту учета, извещения об уплате авансового платежа акциза либо банковской гарантии и извещения об освобождении от уплаты авансового платежа акциза

## 5.8. Порядок исчисления акциза

Порядок исчисления установлен ст. 194 НК РФ, в которой предусмотрено, что сумма акциза:

- по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию Российской Федерации), в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы;
- по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию Российской Федерации), в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, акциз исчисляется как сумма налогов, исчисленных по специфической и адвалорной составляющей;
- при совершении операций с разными подакцизными товарами, налог представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных отдельно от суммы акциза по другим подакцизным товарам;

Если налогоплательщик не ведет отдельного учета налоговой базы в отношении подакцизных товаров, сумма акциза определяется исходя из максимальной из применяемых налогоплательщиком налоговой ставки от единой налоговой базы, определенной по всем облагаемым акцизом операциям.

Таким образом, формулу для определения суммы налога, подлежащего уплате в бюджет можно представить в виде:

$$A = Nб \cdot C - Nв,$$

где  $A$  — сумма акциза, подлежащего уплате в бюджет;

$Nб$  — налоговая база по подакцизной продукции;

$C$  — ставка акциза;

$Nв$  — налоговые вычеты

Акциз исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

### **Пример 1** (в расчете используются налоговые ставки 2013 г.)

Табачная фабрика «Ява» в отчетном периоде реализовала 60 тыс. штук сигарет с фильтром (3 000 пачек по 20 сигарет). Максимальная розничная цена пачки 30 руб. Ставка акциза установлена в размере 550 руб. за 1 тыс. штук, а также 8,0% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 730 руб. за 1 тыс. штук сигарет.

Расчет суммы акциза по реализованным сигаретам определяется следующим образом:

1) сумма акциза, рассчитанная исходя из специфической составляющей комбинированной ставки, равна 33 000 руб. ( $550 \cdot 60\ 000$ );

2) сумма акциза, рассчитанная исходя из адвалорной составляющей комбинированной ставки, определяется как 8,0% расчетной стоимости сигарет в максимальных розничных ценах, которая равна 7 200 руб. ( $30 \cdot 3000 \cdot 0,08$ );

3) общая сумма акциза, рассчитанная по комбинированной ставке равна:

40 200 руб. ( $33\ 000 + 7\ 200$ );

4) сумма акциза, рассчитанная по минимальной ставке равна:

43 800 руб. ( $730 \cdot 60\ 000$ );

Поскольку общая сумма акциза, рассчитанная по комбинированной ставке, меньше суммы, рассчитанной по минимальной ставке, сумма акциза, по реализованной табачной продукции подлежащая уплате в бюджет составила 43 800 руб.

## Пример 2

Ликероводочный завод производит алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта 40%. За январь произведено и реализовано 1 000 л указанного подакцизного товара. Налоговая ставка 400 руб. за 1 л безводного этилового спирта.

По приобретенному этиловому спирту уплачен акциз в сумме 29 500 руб.

Налоговые обязательства следующие.

Поскольку ставка акциза установлена в рублях за 1 л безводного, т.е. 100%-ного спирта, налоговая база пересчитывается на безводный спирт.

Налоговая база по алкогольной продукции в пересчете на безводный спирт:

$$1000 \cdot 40 : 100 = 400 \text{ л.}$$

Сумма акциза, исчисленная по реализованной алкогольной продукции 160 000 руб. ( $400 \cdot 400$ ). Налог, подлежащий уплате в бюджет, составит 130 500 руб. ( $160 000 - 29 500$ ).

## Пример 3

Автомобильный завод выпускает автомобили с различной мощностью двигателя. В марте заводом реализовано розничному магазину 100 автомобилей мощностью 90 л.с. и 50 автомобилей мощностью 130 л.с. коммерческой организации.

Акциз, исчисленный по операциям реализации автомобилей мощностью 130 л.с., составил 201 500 руб. ( $31 \cdot 130 \cdot 50$ ).

По реализации автомобилей с мощностью 90 л.с. налог не исчисляется.

По реализации автомобилей с мощностью 90 л.с. акциз не исчисляется.

*Особенности исчисления акциза с 1 августа 2011 г.:* по этиловому и коньячному спирту и прямогонному бензину — исчисление акциза производителями применяется только в случае отгрузки указанных видов акцизной продукции организациям, не уплачивающим авансовый платеж налога.

## 5.9. Авансовые платежи акциза

Под авансовым платежом акциза понимается предварительная уплата налога по алкогольной или спиртосодержащей продукции до приобретения (закупки) спирта этилового (в том числе до закупки этилового спирта-сырца) или спирта коньячного, произведенных на территории Российской Федерации. Авансовый платеж акциза должен также уплачиваться до передачи одним структурным подразделением организации другому такому же структурному подразделению этой организации произведенного этилового или коньячного спирта для дальнейшего производства алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции.

Обязанность по уплате авансового платежа акциза возлагается на производителей алкогольной или спиртосодержащей продукции.

Если производители алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции используют в качестве сырья ректифицированный этиловый спирт, произведенный из спирта-сырца в структуре одной организации, авансовый платеж акциза производится до закупки этилового спирта-сырца или до совершения с этиловым спиртом-сырцом операции по его передаче на ректификацию.

Размер авансового платежа акциза определяется исходя из общего объема закупаемого (передаваемого в структуре одной организации для дальнейшего производства алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции) спирта этилового, в том числе этилового спирта-сырца или спирта коньячного (в литрах безводного спирта), и соответствующей ставки акциза, установленной п. 1 ст. 193 НК РФ в отношении алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции. При этом размер авансового платежа акциза определяется в целом за налоговый период (календарный месяц).

### 5.9.1. Условия для освобождения от уплаты авансовых платежей

Налоговым законодательством предусмотрены условия для освобождения от уплаты авансовых платежей. Авансовый платеж акциза не уплачивают организации, осуществляющие на территории Российской Федерации производство:

- вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта не более 6% объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта;
- пиво и напитки из пива если при производстве не используется этиловый спирт в качестве сырья;
- парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке или спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке.

Уплата авансового платежа акциза осуществляется не позднее 15-го числа текущего налогового периода исходя из общего объема спирта этилового или коньячного, закупка (передача) которого производителями алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции будет осуществляться в следующем налоговом периоде.

#### Пример

Ликероводочный завод планирует приобрести в октябре т.г. 800 л спирта класса «Альфа» 96% для использования при производстве алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта 28%.



Ставка акциза на указанную алкогольную продукцию составляет 400 руб. за 1 л безводного спирта.

Сумма авансового платежа, которая должна быть уплачена до 15 сентября т.г. составит 307 200 руб. ( $400 \cdot 800 \cdot 0,96$ ).

Налогоплательщики, уплатившие авансовый платеж акциза, обязаны не позднее 18-го числа текущего налогового периода представить в налоговый орган по месту учета:

1) копию платежного документа (или несколько копий, если закупка спирта осуществлялась у нескольких поставщиков), подтверждающего перечисление денежных средств в счет уплаты суммы авансового платежа акциза с указанием в графе «Назначение платежа» слов «Авансовый платеж акциза»;

2) копию (копии) выписки банка, подтверждающей списание указанных средств с расчетного счета производителя алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции;

3) извещение (извещения) об уплате авансового платежа акциза в четырех экземплярах, в том числе один экземпляр в электронном виде. Форма извещения утверждается ФНС России.

Если закупка этилового или коньячного спирта осуществляется у нескольких производителей, упомянутые документы должны быть представлены в налоговый орган с каждым извещением об уплате авансового платежа акциза.

Налоговый орган по месту учета покупателя спирта, не позднее пяти дней, следующих за днем представления указанных документов, на каждом экземпляре извещения об уплате авансового платежа акциза проставляет отметку (отказывает в проставлении отметки) о соответствии представленных документов сведениям, указанным в этом извещении, в виде штампа налогового органа и подписи должностного лица, осуществившего сверку представленных документов и извещения.

В случае установления несоответствия сведений, указанных в извещении об уплате авансового платежа акциза, сведениям, содержащимся в документах, представляемых одновременно с указанным извещением, налоговый орган отказывает в проставлении отметки с указанием выявленных несоответствий.

Один экземпляр извещения об уплате авансового платежа акциза с отметкой налогового органа по месту постановки на учет покупателя спирта передается покупателем спирта продавцу не позднее чем за три дня до закупки спирта, второй экземпляр остается у производителя алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции, третий экземпляр, а также четвертый экземпляр, представленный в электронном виде, остаются в налоговом органе, проставившем отметку на извещении.

Документы об уплате авансового платежа акциза и извещение (извещения) об уплате авансового платежа акциза хранятся в налоговом органе и у налогоплательщиков не менее четырех лет.

### 5.9.2. Порядок освобождения от уплаты авансового платежа

Производители алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции имеют право на освобождение от уплаты авансового платежа акциза. Для этого в налоговый орган по месту учета необходимо представить банковскую гарантию одновременно с извещением об освобождении от уплаты авансового платежа акциза.

Банковская гарантия, предоставляемая производителям алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции, — это документ, предусматривающий, что банк-гарант обязан исполнить требование налогового органа по погашению денежной суммы в размере авансового платежа акциза в случае неуплаты или неполной уплаты налогоплательщиком-производителем алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции (принципалом) суммы акциза по реализованной алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции, изготовленной из спирта, приобретенного (либо произведенного и переданного в структуре одной организации) по ставке акциза в размере 0 руб. за 1 л безводного спирта.

Банк, выдавший гарантию, обязан уведомить налоговый орган по месту учета производителя алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции о факте выдачи банковской гарантии не позднее дня, следующего за днем выдачи банковской гарантии. Порядок уведомления должен быть утвержден ФНС России.

Гарантия будет приниматься налоговым органом только в случае, если она предоставлена банком, включенным в перечень банков, предусмотренный ст. 176.1 НК РФ<sup>1</sup>. Гарантия должна быть безотзывной и непередаваемой, срок ее действия должен истекать не ранее шести месяцев, следующих за налоговым периодом, в котором осуществлялась закупка спирта. Если действие банковской гарантии заканчивается до истечения указанного срока, освобождение от уплаты авансового платежа акциза не предоставляется и извещение об освобождении от уплаты авансового платежа акциза производителем алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции производителю спирта не направляется.

---

<sup>1</sup> Перечень банков размещен на официальном сайте Минфина России.

## 5.10. Налоговые вычеты

Порядок применения налоговых вычетов по акцизам регулируется ст. 200 и 201 НК РФ. Вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком акциза при:

- приобретению подакцизных товаров;
- передаче в структуре одной организации этилового или коньячного спирта, фактически использованного для производства реализованной алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции;
- передаче в структуре одной организации этилового спирта-сырца, использованного для производства ректификованного этилового спирта, который израсходован на производство алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции;
- ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации;
- уплате авансового платежа.

Подлежат вычету или возврату суммы акциза, предъявленные покупателю при приобретении подакцизного товара, либо при ввозе на территорию Российской Федерации, или предъявленные собственнику давальческого сырья (материалов) только при использовании этих товаров в качестве сырья для производства других подакцизных товаров. Указанное положение применяется в случае, если ставки акциза на подакцизные товары, используемые в качестве сырья, и ставки акциза на подакцизные товары, произведенные из этого сырья, определены на одинаковую единицу измерения налоговой базы.

Для принятия вычета акциза п. 2 ст. 200 НК РФ предусмотрены *ограничения* для производителей алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции, которые определяются в пределах:

- суммы акциза по этиловому и коньячному спирту, реализуемых организациям, производителям спиртосодержащей продукции, уплачивающим авансовый платеж акциза (т.е. исходя из нулевой ставки акциза);
- суммы акциза по этиловому и коньячному спирту при ввозе на территорию Российской Федерации спирта этилового и коньячного, спиртосодержащей продукции реализуемых организациям, не уплачивающим авансовый платеж акциза.

Таким образом, если налогоплательщики — производители алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции используют в качестве сырья импортные подакцизные товары, то сумма вычета определяется исходя из ставки акциза на спирт этиловый или коньячный.

## 5.11. Порядок отнесения акциза на расходы по налогу на прибыль

Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком и предъявленные покупателю, не являющемуся плательщиком акциза, у покупателя учитываются в стоимости приобретенных подакцизных товаров. Такой же порядок установлен и при ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Суммы акциза, предъявленные налогоплательщиком собственнику давальческого сырья (материалов), относятся собственником давальческого сырья (материалов) на стоимость подакцизных товаров, произведенного из указанного сырья (материалов), за исключением случаев передачи подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, для дальнейшего производства подакцизных товаров.

При совершении операций с денатурированным этиловым спиртом и (или) при совершении операций с прямогонным бензином, сумма акциза относится на затраты при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль если:

- денатурированный спирт используется в качестве сырья для производства неспиртосодержащей продукции;
- прямогонный бензин используется в качестве сырья для производства продукции нефтехимии.

## 5.12. Налоговый период и порядок уплаты акциза

Налоговым периодом признается календарный месяц

Уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплата акциза по прямогонному бензину и денатурированному этиловому спирту налогоплательщиками, имеющими свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, производится не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

При совершении операций, признаваемых объектом налогообложения уплата акциза производится по месту оприходования приобретенных в собственность подакцизных товаров.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, в которых они состоят на учете, налоговую декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с настоящей главой, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, а налогоплательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, — не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Авансовый платеж акциза уплачивается не позднее 15-го числа текущего налогового периода исходя из общего объема спирта этилового и (или) спирта коньячного, закупка (передача) которых производителями алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции будет осуществляться в налоговом периоде, следующем за текущим налоговым периодом.

## Особенности обложения акцизами отдельных операций, осуществляемых в коммерческой деятельности

---

### 6.1. Перемещение подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации

Ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации и их вывоз влекут за собой обязанность лиц поместить товары под одну из таможенных процедур, предусмотренных таможенным и налоговым законодательством Российской Федерации.

Особенности налогообложения при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации устанавливаются в зависимости от избранной таможенной процедуры.

**1.** При *ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации* и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в зависимости от избранной таможенной процедуры налогообложение производится в следующем порядке:

Акциз *уплачивается в полном объеме* при помещении подакцизных товаров под таможенные процедуры: выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления и свободной таможенной зоны, реимпорта.

Акциз *не уплачивается* при помещении подакцизных товаров под таможенные процедуры: транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободного склада, уничтожения, отказа в пользу государства, специальную таможенную процедуру, свободной таможенной зоны в портовой особой экономической зоне, переработки на таможенной территории (при условии, что продукты переработки будут вывезены в определенный срок).

*Полное или частичное освобождение* применяется при помещении подакцизных товаров под таможенную процедуру временного ввоза в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

При перемещении физическими лицами подакцизных товаров, предназначенных для личных, семейных, домашних и иных не свя-

занных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, предусмотрены ограничения<sup>1</sup> (табл. 6.1).

Таблица 6.1

№ п/п	Категория товаров	Нормы ввоза
I. Товары для личного пользования, за исключением транспортных средств, ввозимые на таможенную территорию таможенного союза в сопровождаемом и несопровождаемом багаже		
1.	Товары для личного пользования за исключением этилового спирта и неделимых товаров), перемещаемые воздушным транспортом	Таможенная стоимость которых не превышает сумму, эквивалентную 10 000 евро, и общий вес которых не превышает 50 килограммов
	включая: алкогольные напитки и пиво	Не более 3 литров включительно в расчете на одно физическое лицо, достигшее 18-летнего возраста
	табак и табачные изделия	200 сигарет или 50 сигар (сигарилл) или 250 граммов табака, либо указанные изделия в ассортименте общим весом не более 250 граммов, в расчете на одно физическое лицо, достигшее 18-летнего возраста
	перемещаемые иными видами транспорта	Таможенная стоимость которых не превышает сумму, эквивалентную 1 500 евро, и общий вес не превышает 50 килограммов
	включая алкогольные напитки и пиво	Не более 3 литров включительно в расчете на одно физическое лицо, достигшее 18-летнего возраста
	табак и табачные изделия	200 сигарет или 50 сигар (сигарилл) или 250 граммов табака, либо указанные изделия в ассортименте общим весом не более 250 граммов, в расчете на одно физическое лицо, достигшее 18-летнего возраста

В случае превышения установленной нормы при ввозе подакцизных товаров, физические лица в соответствии с таможенным законодательством в целях исчисления налогов и таможенных пла-

<sup>1</sup> Соглашение «О порядке перемещения физическими лицами товаров для личного пользования через таможенную границу Таможенного союза и совершения таможенных операций, связанных с их выпуском» (в ред. Протокола от 19.10.2011 г.)

тежей признаются Индивидуальными предпринимателями. Уплата соответствующих таможенных платежей производится в общеустановленном порядке для организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих коммерческую деятельность

**2. При вывозе подакцизных товаров с территории Российской Федерации** в таможенной процедуре экспорта акциз и авансовые платежи по налогу не уплачиваются при условии представления в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии.

Срок действия поручительства банка (банковской гарантии), составляет не менее девяти месяцев со дня реализации подакцизных товаров на экспорт. Срок действия банковской гарантии, представляемой в целях освобождения от уплаты авансового платежа акциза по алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, составляет не менее 12 месяцев, следующих за налоговым периодом, в котором осуществлялась закупка этилового спирта или совершались операции, признаваемые объектом налогообложения.

В случае неуплаты или неполной уплаты налогоплательщиком акциза в течение срока действия банковской гарантии, в котором осуществлялась реализация алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции на территории Российской Федерации, налоговый орган предъявляет банку-гаранту требование по погашению суммы налога или авансового платежа, от уплаты которой он был освобожден.

При отсутствии поручительства банка (банковской гарантии) налогоплательщик обязан уплатить акциз в порядке, предусмотренном для операций по реализации подакцизных товаров на территории Российской Федерации. Уплаченная сумма налога подлежат возмещению на основании ст.203 НК РФ после представления в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров.

## 6.2. Перемещение подакцизных товаров через таможенную границу Таможенного союза

Акциз служит важным источником доходов государственного бюджета современных стран. В настоящее время в консолидированном бюджете Российской Федерации он устойчиво занимает четвертое место после НДС, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, в Республике Беларусь акцизы обеспечивают 10—13% доходов бюджета, в Республике Казахстан — 3—5% доходов бюджета. Акцизы также выполняют социальную функцию, вызванную необходимостью сокращения потребления социально вредных товаров (алкогольных и табачных изделий). В табл. 6.2 приведены ставки акцизов на отдельные группы подакцизных товаров в государствах — членах Таможенного союза (ТС).



**Таблица 6.2. Ставки акцизов на отдельные группы подакцизных товаров в государствах — членах Таможенного союза**

Подакцизный товар	Код ТН ВЭД	Единица измерения	Ставки акцизов, евро <sup>1</sup>		
			Республика Беларусь	Республика Казахстан	Российская Федерация
Спирт этиловый	2208	л	1,19	0,37	0,8
Вина	2204	л	0,11	0,17	0,12
Пиво <sup>2</sup> <2>	2203	л	0,13	0,13	0,23
Сигареты с фильтром	2402	1000 шт.	4,34	4,9	от 15,03
Сигареты без фильтра	2402	1000 шт.	0,4	2,8	от 13,15
Автомобили легковые	8703	1 л. с.	до 2,1	7,33	до 6,1
Бензин автомобильный (класс 3 с октановым числом от АИ-92 до АИ-95)	2710	1 т	147,4	до 24,9	130,9
Дизельное топливо	2710	1 т	94,66	до 2,9	64,7

Приведенные основные группы подакцизных товаров охватывают 60—80% национальных перечней подакцизных товаров государств — членов ТС.

Наблюдается расхождение в ставках акцизов, в особенности на такие товары, как сигареты с фильтром, сигареты без фильтра, бензин автомобильный, дизельное топливо. Ставки акцизов в государствах — членах ТС ежегодно утверждаются правительствами сторон. При этом в Российской Федерации принят переходный период с 1 января 2010 г. по 31 декабря 2013 г. с ежегодным увеличением ставок акцизов на товары в основном на 20—30%, а по отдельным товарным позициям, например, сигареты без фильтра — почти в два раза.

<sup>1</sup> В целях сопоставления значений ставок акцизов на товары по трем государствам — членам Таможенного союза произведен пересчет в евро по следующему курсу национальных валют (по состоянию на 18.10.2011): Республика Беларусь: 7937,7 белорусских руб. за 1 евро; Республика Казахстан: 205,1 тенге за 1 евро; Российская Федерация: 42,56 руб. за 1 евро.

<sup>2</sup> Пиво с содержанием объемной доли спирта этилового: Республика Беларусь — 0,5—7%; Республика Казахстан — свыше 0,5%; Российская Федерация — 0,5—8,6%.

Основными документами, регулирующими взимание акцизов в ТС, являются:

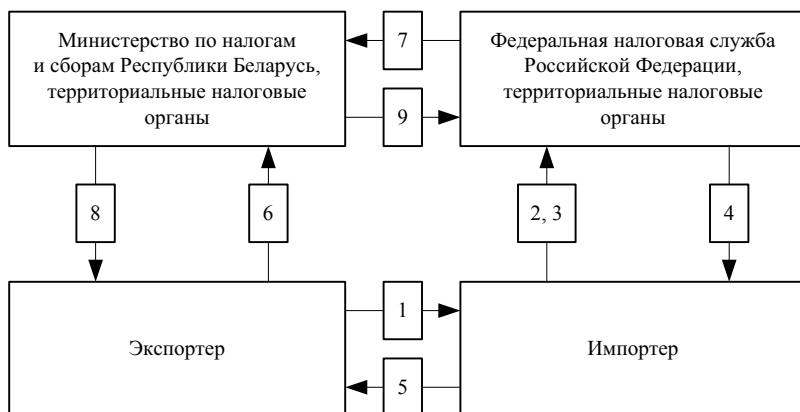
- Соглашение от 25.01.2008 «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе»;
- Протокол от 11.12.2009 «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе»;
- Протокол от 11.12.2009 «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств — членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов».

При исчислении акцизов во взаимной торговле государств — участников ТС заложены следующие основополагающие принципы при:

- экспорте товаров применяется освобождение от уплаты (возмещение уплаченной суммы) акцизов при условии документального подтверждения факта экспорта;
- импорте товаров на территорию одного государства — участника ТС с территории другого государства — участника Таможенного союза акцизы взимаются налоговыми органами государства-импортера, если иное не установлено законодательством этого государства в части товаров, подлежащих маркировке акцизными марками;
- импорте на территорию государства — участника Таможенного союза акцизы не взимаются по товарам, которые в соответствии с законодательством этого государства не подлежат налогообложению при ввозе на его территорию. На практике этот принцип означает, что при ввозе на территорию Российской Федерации акцизами облагаются товары, признаваемые подакцизными в соответствии со ст. 181 НК РФ;
- ставки акцизов на импортируемые товары во взаимной торговле не должны превышать ставок акцизов, которыми облагаются аналогичные товары внутреннего производства. Реализация этого принципа означает, что в отношении товаров, ввозимых на территорию РФ, и товаров, произведенных на территории России, применяются единые ставки акцизов, установленные ст. 193 НК РФ;
- акцизы, за исключением акцизов по маркируемым подакцизным товарам, уплачиваются не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров.

Одной из особенностей акцизной политики ТС является то, что взимание акцизов по подакцизным товарам, импортируемым между государствами — членами ТС, осуществляется налоговым органом

государства — члена ТС, на территорию которого импортированы товары, а взимание акцизов по товарам, подлежащим маркировке акцизными марками, осуществляется таможенными органами государств — членом ТС, на территорию которых импортированы товары. Данные особенности приведены на рис. 6.1 и 6.2.



*Рис. 6.1. Схема администрирования акцизов по маркированным товарам в рамках Таможенного союза*

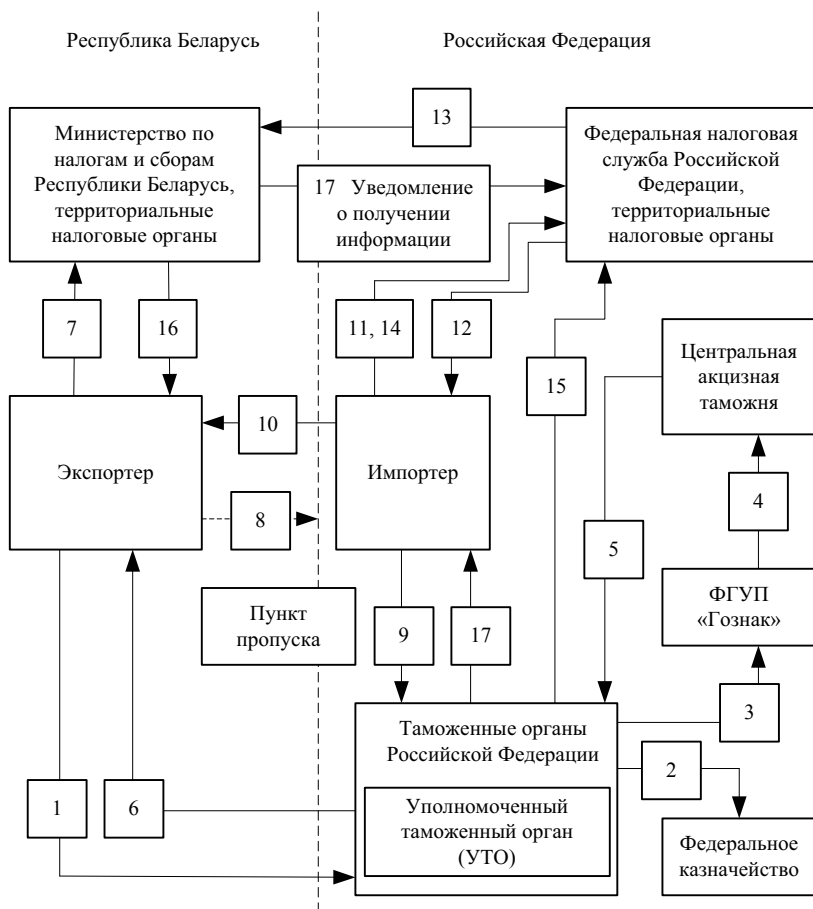
В соответствии с представленной схемой администрирование акцизов по подакцизным товарам в рамках ТС, осуществляется в следующем порядке: 1 — товар, 2 — уплата НДС, акцизов, 3 — передача декларации и документов, 4 — передача импортеру трех экземпляров заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, 5 — передача экспортеру двух экземпляров заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, 6 — представление в налоговый орган страны-экспортера декларации, документов, подтверждающих экспорт, 7 — отправление налоговым органом Российской Федерации электронного варианта заявления налоговому органу страны-экспортера. Отправление подтверждения об уплате косвенных налогов, 8 — возврат экспортеру ранее уплаченных косвенных налогов, 9 — уведомление о получении информации.

При ввозе (импорте) подакцизных товаров, подлежащих маркировке акцизной маркой, администрирование осуществляется в следующем порядке.

1. Заявление организации импортера в уполномоченный таможенный орган о приобретении акцизных марок, а также:

- внешнеторговый договор;
- документы, подтверждающие право использовать товарный знак;

- копия сертификата соответствия фиксации и передачи информации об объеме производства и оборота (алкогольной продукции) в Единую государственную автоматизированную информационную систему;
- копия лицензии, предусмотренной законом;
- денежное обеспечение в счет оплаты акцизных марок.



**Рис. 6.2. Схема администрирования акцизов по маркированным товарам в рамках Таможенного союза<sup>1</sup>**

<sup>1</sup> Нечипорчук Н.А. // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. 2011. № 6.

2. Перечисление денежных средств, предназначенных для приобретения марок, в Федеральное казначейство.
3. Запрос со стороны уполномоченного таможенного органа на изготовление марок в ФГУП «Гознак».
4. Передача изготовленных акцизных марок Центральной акцизной таможне.
5. Передача Центральной акцизной таможней марок уполномоченному таможенному органу.
6. Выдача акцизных марок экспортеру.
7. Предоставление в налоговый орган страны-экспортера декларации, документов, подтверждающих экспорт.
8. Ввоз маркированных подакцизных товаров на территорию Российской Федерации.
9. Уплата суммы акциза (за вычетом сумм, уплаченных за акцизные марки), предоставление в таможенные органы заявления об уплате акциза по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию Российской Федерации с территории государства — члена Таможенного союза (четыре экземпляра и электронная копия). Уплата суммы акциза сразу после ввоза товара (а не до 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия товара на учет).
10. Передача экспортеру двух экземпляров заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов.
11. Передача декларации, документов, установленных Протоколом от 11.12.2009 «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе».
12. Импортеру передаются три экземпляра заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов.
13. Отправление налоговым органом Российской Федерации электронного варианта заявления налоговому органу страны-экспортера. Отправление подтверждения об уплате косвенных налогов.
14. Уплата НДС.
15. Подтверждение об уплате суммы акциза.
16. Возврат экспортеру ранее уплаченных косвенных налогов.
17. Возврат трех экземпляров заявления с отметкой таможенных органов.

#### Порядок исчисления и уплаты акцизов при экспорте товаров

Для подтверждения обоснованности применения освобождения от уплаты акцизов налогоплательщиком государства — члена Таможенного союза, с территории которого вывезены товары, в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией представляются следующие документы (их копии):

- договоры (контракты), на основании которых осуществляется экспорт товаров, договоры (контракты) на изготовление товаров, договоры (контракты) на переработку давальческого сырья;
- выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации экспортированных товаров на счет налогоплательщика-экспортера, если иное не предусмотрено законодательством государства — члена Таможенного союза;
- заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов
- заявление подается в оригинале или в копии по усмотрению налоговых органов государств — членов Таможенного союза;
- транспортные (товаросопроводительные) документы, подтверждающие перемещение товаров с территории Российской Федерации на территорию государства — члена Таможенного союза;
- иные документы, подтверждающие обоснованность освобождения от уплаты акцизов, предусмотренные законодательством государства — члена Таможенного союза, с территории которого экспортированы товары.

Указанные документы представляются в налоговый орган в течение 180 календарных дней с даты отгрузки (передачи) товаров. При непредставлении документов в установленный срок налогоплательщик обязан уплатить в бюджет акциз за налоговый (отчетный) период, на который приходится дата отгрузки подакцизных товаров (либо дата подписания акта приема-передачи подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья).

В случае неуплаты, неполной уплаты акцизов или уплаты налога с нарушением установленного срока налоговый орган взыскивает акциз и соответствующие пени. Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. При этом суммы пеней, штрафов, начисленные и уплаченные за нарушение сроков уплаты акцизов, возврату не подлежат.

При экспорте товаров с территории Российской Федерации на территорию другого государства — члена Таможенного союза налогоплательщик имеет право на налоговые вычеты в соответствии со ст.200—201 НК РФ. Для применения налогового вычета необходимо представить в налоговый орган соответствующую декларацию с указанием объема вывозимых товаров, ставки акцизов, действующую на дату отгрузки вывозимых в государства — члены Таможенного союза подакцизных товаров, а также суммы акцизов. Налоговый орган проверяет обоснованность освобождения от уплаты акцизов, применения налоговых вычетов, и выносит соответствующее

решение. В случае непредставления налогоплательщиком заявления, налоговый орган вправе принять решение о подтверждении обоснованности освобождения от уплаты акцизов, а также налоговых вычетов при наличии в налоговом органе подтверждения в электронном виде от налогового органа другого государства — члена Таможенного союза факта уплаты акцизов в полном объеме.

### Порядок взимания акцизов при импорте товаров

Взимание акцизов по товарам, импортируемым на территорию Российской Федерации с территории государства, входящего в Таможенный союз, осуществляется налоговым органом, на территории которого импортированы товары, по месту постановки на учет в Российской Федерации налогоплательщиков — собственников товаров.

Если товары приобретаются на основании договора (контракта) между налогоплательщиками Российской Федерации и государства — члена Таможенного союза и при этом товары импортируются в Российскую Федерацию с территории третьего государства — члена Таможенного союза, то акцизы уплачиваются налогоплательщиком Российской Федерации — собственником товаров.

### **Пример**

Производитель подакцизной продукции из Республики Беларусь реализует, на основании договора комиссии, налогоплательщику из Республике Казахстан и в то же время эта продукция импортируется ООО «Ликер» — налогоплательщиком Российской Федерации. Уплата акцизов осуществляется ООО «Ликер», так как производителем товары импортированы на территорию России.

Налоговая база для исчисления акцизов определяется на дату принятия на учет налогоплательщиком импортированных подакцизных товаров. Акцизы, за исключением акцизов по маркируемым подакцизным товарам, уплачиваются не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров.

Налогоплательщик обязан представить в налоговый орган налоговую декларацию<sup>1</sup> не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров. Одновременно с налоговой декларацией налогоплательщик представляет в налоговый орган следующие документы:

---

<sup>1</sup> Форма налоговой декларации по косвенным налогам (НДС и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств — членов Таможенного союза и Порядок ее заполнения утверждены приказом Минфина России от 07.07.2010 № 69н.

- заявление на бумажном носителе (в четырех экземплярах) и в электронном виде;
- выписку банка, подтверждающую фактическую уплату акцизов по импортированным товарам;
- транспортные (товаросопроводительные) документы, подтверждающие перемещение товаров с территории одного государства — члена Таможенного союза на территорию другого государства — члена Таможенного союза. Указанные документы не представляются в случае, если для отдельных видов перемещения товаров оформление таких документов не предусмотрено законодательством государства — члена Таможенного союза;
- счета-фактуры, оформленные в соответствии с законодательством государства — члена Таможенного союза при отгрузке товаров, в случае, если их выставление (выписка) предусмотрено законодательством государства — члена Таможенного союза;
- договоры (контракты), на основании которых приобретены товары, импортированные на территорию Российской Федерации с территории государства, входящего в Таможенный союз, об изготовлении товаров, на переработку давальческого сырья;
- информационное сообщение, представленное налогоплательщику одного государства — члена Таможенного союза налогоплательщиком другого государства — члена Таможенного союза либо налогоплательщиком государства, не являющегося членом Таможенного союза (подписанное руководителем (индивидуальным предпринимателем) и заверенное печатью организации), реализующим товары, импортированные с территории третьего государства — члена Таможенного союза. Указанное сообщение должно содержать такие сведения о налогоплательщике третьего государства — члена Таможенного союза и договоре (контракте) о приобретении импортированных товаров, заключенном с налогоплательщиком этого третьего государства: номер, идентифицирующий лицо в качестве налогоплательщика государства — члена Таможенного союза, полное наименование налогоплательщика (организации/индивидуального предпринимателя), его место нахождения (жительства), номер и дату договора (контракта), а также номер и дату спецификации;
- договоры (контракты) комиссии, поручения или агентский договор (контракт) (в случаях их заключения);
- договоры (контракты), на основании которых приобретены товары, импортированные на территорию государства — члена Таможенного союза с территории другого государства, входящего в Таможенный союз, по договорам (контрактам) комиссии, поручения или по агентскому договору (контракту).



### *Исчисление акцизов по ввозимым на территорию Российской Федерации из стран Таможенного союза маркируемым подакцизным товарам*

---

В соответствии с законодательством<sup>1</sup> маркировке акцизными марками подлежит табачная и алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9%, ввозимая на территорию Российской Федерации. В соответствии со ст. 186.1 НК РФ подлежат маркировке только подакцизные товары, которые маркируются в соответствии с законодательством Российской Федерации. Соответственно если, например, в Российскую Федерацию из Республики Беларусь ввозится пиво, на которое нанесены марки, предусмотренные законодательством Республики Беларусь, то уплата акцизов осуществляется в порядке, предусмотренном Протоколом для немаркируемых товаров.

Обязанность по уплате акцизов по маркированным товарам Таможенного Союза, ввозимым на территорию Российской Федерации с территории государства — члена Таможенного союза, возникает со дня ввоза маркированных товаров на территорию Российской Федерации.

Налоговой базой для обложения акцизами ввозимой маркируемой алкогольной продукции является объем ввозимой продукции в натуральном выражении (в литрах — в отношении натуральных напитков, произведенных без добавления этилового спирта, и в литрах безводного спирта — в отношении алкогольных напитков, произведенных с добавлением этилового спирта), на который установлена специфическая ставка акциза.

В отношении табачных изделий, на которые установлена специфическая ставка акциза, налоговая база определяется как количество таких табачных изделий.

В отношении табачных изделий, на которые установлены комбинированные ставки акцизов, налоговая база состоит из двух частей — это объем ввозимых товаров в натуральном выражении для исчисления акцизов при применении твердой (специфической) налоговой ставки и расчетная стоимость ввозимых подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен,

---

<sup>1</sup> Федеральный закон от 22.12.2008 № 268-ФЗ «Технический регламент на табачную продукцию», Постановление Правительства РФ от 20.02.2010 № 76 «Об акцизных марках для маркировки ввозимой на таможенную территорию Российской Федерации табачной продукции», Федеральный закон от 22.11.1995 № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» (в ред. от 28.12.2010), Постановление Правительства РФ от 31.12.2005 № 866 «О маркировке алкогольной продукции акцизными марками» (в ред. от 09.03.2010), Постановление Правительства РФ от 21.12.2005 № 786 «Об акцизных марках для маркировки алкогольной продукции» (в ред. от 20.02.2010).

для исчисления акцизов при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки.

Расчетная стоимость маркированных товаров, в отношении которых установлены комбинированные ставки акцизов, определяется в соответствии со ст. 187.1 НК РФ.

Налоговая база для исчисления акцизов по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию Российской Федерации с территории государства — члена Таможенного союза, определяется на дату принятия на учет налогоплательщиком ввозимых подакцизных товаров, но не позднее даты подачи статистической декларации на маркированные товары, если статистическое декларирование по таким товарам предусмотрено таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Сумма акциза, подлежащая уплате по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию Российской Федерации с территории государства — члена Таможенного союза, исчисляется налогоплательщиком самостоятельно по налоговым ставкам, установленным ст. 193 НК РФ, действующим на день уплаты акциза.

Акциз по таким товарам перечисляется налогоплательщиком на счет Федерального казначейства не позднее пяти дней со дня принятия на учет ввезенных маркированных товаров.

Предусмотрен также перечень документов, представляемых в таможенные органы при уплате акциза.

К таким документам относятся:

- заявление на бумажном носителе и в электронном виде по форме, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела, в количестве экземпляров, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела;
- транспортные (товаросопроводительные) документы, подтверждающие перемещение маркированных товаров с территории государства — члена Таможенного союза на территорию Российской Федерации;
- документы, необходимые для подтверждения в отношении маркированных товаров статуса товаров Таможенного союза;
- счета-фактуры, оформленные в соответствии с законодательством государства — члена Таможенного союза при отгрузке маркированных товаров;
- договоры (контракты), на основании которых приобретены маркированные товары, ввезенные на территорию Российской Федерации с территории другого государства — члена Таможенного союза;

- информационное сообщение, представленное налогоплательщику одного государства — члена Таможенного союза налогоплательщиком другого государства — члена Таможенного союза либо налогоплательщиком государства, не являющегося членом Таможенного союза, реализующим товары, ввезенные с территории другого государства — члена Таможенного союза, подписанное руководителем (индивидуальным предпринимателем) и заверенное печатью организации;
- договоры (контракты) комиссии, поручения или агентский договор (контракт) (в случаях их заключения);
- договоры (контракты), на основании которых приобретены товары, ввезенные на территорию Российской Федерации с территории другого государства — члена Таможенного союза.

### Вопросы для самопроверки

1. Какие товары относятся к подакцизным?
2. Кто является плательщиком акцизов в Российской Федерации?
3. Каковы особенности определения объекта налогообложения акцизами?
4. Какие операции в Российской Федерации не подлежат обложению акцизами?
5. Что представляет собой налоговая база при исчислении и уплате акцизов? Какова особенность ее определения при реализации товаров?
6. Какие документы необходимо представить в налоговые органы для документального подтверждения факта экспорта товаров?
7. Каков порядок расчета акциза, подлежащего взносу в бюджет, в случае, если при производстве подакцизного товара использован другой подакцизный товар, по которому на территории России уже уплачен акциз?
8. Как засчитывается сумма акциза, уплаченного по сырью, использованному при производстве товаров, не облагаемых акцизами?
9. Какие виды ставок по акцизам существуют?
10. Каков порядок расчета налоговой базы по сигаретам и папиросам?
11. Каков порядок исчисления и уплаты акцизов в бюджет?
12. Каковы сроки уплаты акцизов в бюджет?
13. Каковы особенности налогообложения акцизами при перемещении подакцизных товаров через территорию Российской Федерации?
14. Как формируется налоговая база при реализации товаров, облагаемых разными ставками акциза?
15. Как определяется дата реализации, передачи или получения подакцизных товаров?
16. Что такое налоговые вычеты?
17. Каков порядок применения налоговых вычетов?
18. Какой порядок применяется по зачету и возмещению акциза из бюджета?
19. В какие сроки налогоплательщик уплачивает акциз в бюджет?

## Налог на прибыль организаций

---

### Глава 7

#### Экономическая сущность налога на прибыль. Элементы налогообложения

---

##### 7.1. Экономическая сущность налога на прибыль

Налог на прибыль является составным элементом налоговой системы России и служит инструментом перераспределения национального дохода. Это прямой налог, т.е. его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятий и организаций. Налог на прибыль как прямой налог должен выполнять свое основное функциональное предназначение — обеспечивать стабильность инвестиционных процессов в сфере производства продукции (товаров, услуг), а также законное наращивание капитала. Фискальная функция налога на прибыль вторична. В налоговой схеме он определен как федеральный налог, распределяемый в пропорции по двум уровням бюджета в соответствии с законодательными актами о формировании бюджета страны на каждый финансовый год. Следовательно, налог на прибыль — регулирующий налог. Уплата налога на прибыль сопровождается необходимостью ведения налогоплательщиками дополнительного налогового учета, поскольку установленный Налоговым кодексом РФ порядок группировки и учета отдельных объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения отличается от порядка, действующего в бухгалтерском учете.

Взимание налога на прибыль осуществляется согласно положениям главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации и разъясняется Методическими рекомендациями Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службой России.

## 7.2. Плательщики налога на прибыль

Плательщиками налога на прибыль организаций являются:

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

К российским организациям относятся организации, которые созданы по российским законам (ст. 11 НК РФ). Это означает, что налогоплательщиками налога на прибыль признаются как коммерческие, так и некоммерческие организации, в том числе бюджетные учреждения (ст. 50 ГК РФ).

Налогоплательщиками налога на прибыль не являются организации:

- применяющие специальные налоговые режимы (ЕСХН, УСН, ЕНВД) или являющиеся плательщиками налога на игорный бизнес;
- участники проекта «Инновационный центр «Сколково» при соблюдении определенных условий<sup>1</sup>;
- иностранные организаторы XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр в отношении доходов, полученных в связи с организацией и проведением игр в течение 2008—2016 г.<sup>2</sup>;
- иностранные маркетинговые партнеры Международного олимпийского комитета в отношении доходов, полученных в связи с организацией и проведением игр в течение 2010—2016 г.

## 7.3. Объект налогообложения

Объектом обложения налогом на прибыль для:

- российских организаций служит конечный финансовый результат деятельности хозяйствующего субъекта. Таким результатом является прибыль организации, которая рассчитывается

<sup>1</sup>Российская организация, получившая статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково» (далее — проект «Сколково»), может быть освобождена от обязанностей налогоплательщика в течение 10 лет со дня получения указанного статуса.

<sup>2</sup> Перечень лиц, которые относятся к организаторам XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи и маркетинговым партнерам Международного олимпийского комитета, а также к официальным вещательным компаниям, закреплен в ст. 3, 3.1 Федерального закона № 310-ФЗ.

как полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с положениями налогового законодательства Российской Федерации;

- иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории России через постоянное представительство является прибыль, рассчитанная также как и для российских организаций;
- иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации, является доход, указанный в ст. 309 НК РФ;
- иностранных организаций осуществляющих деятельность подготовительного и вспомогательного характера в интересах третьих лиц приводящую к образованию постоянного представительства (в случае если в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения), являются расходы, связанные с такой деятельностью (то есть сумма произведенных расходов умножается на 20%, а затем на установленную ставку налога на прибыль)<sup>1</sup>.

## 7.4. Порядок определения налоговой базы

Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Общие принципы определения налоговой базы изложены в ст. 274 НК РФ:

1) по прибыли, облагаемой по разным ставкам, налоговая база определяется отдельно;

2) доходы, полученные в натуральной форме, включая товаро-обменные операции, учитываются при определении налоговой базы исходя из цены сделки с учетом положений главы 14.2 НК РФ;

3) налоговая база определяется нарастающим итогом с начала налогового (отчетного) периода.

---

<sup>1</sup> К подготовительной и вспомогательной деятельности относятся: использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки; содержание запаса товаров, принадлежащих этой иностранной организации, исключительно для целей их хранения, демонстрации и (или) поставки до начала такой поставки — содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров этой иностранной организацией; содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации; содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.

Для определения налоговой базы воспользуемся формулой:

$$\Pi = Д - Р$$

где  $\Pi$  — прибыль, т.е. конечный финансовый результат;

$Д$  — доходы, полученные организацией от коммерческой деятельности;

$Р$  — расходы, произведенные для получения доходов.

Если в отчетном (налоговом) периоде получен **убыток** — отрицательная разница между доходами и расходами, то налоговая база признается равной нулю.

## 7.5. Ставки налога на прибыль

Ставки налога установлены в ст. 284 НК РФ.

**1. Основная ставка** — 20%, при этом сумма налога, исчисленная по налоговой ставке 2%, зачисляется в федеральный бюджет, а по ставке 18% — в бюджеты субъектов Российской Федерации. Ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5%.

Для организаций — резидентов особой экономической зоны законами субъектов Российской Федерации может устанавливаться пониженная ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, при условии ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении деятельности за пределами территории особой экономической зоны. При этом размер указанной налоговой ставки не может быть ниже 13,5%.

**2. Налоговые ставки на доходы иностранных организаций**, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, устанавливаются в следующих размерах:

- 20% — со всех доходов, за исключением дивидендов и доходов в виде процентов по государственным ценным бумагам с учетом положений ст. 310 НК РФ;
- 10% — от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств либо контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок.

**3. По доходам, полученным в виде дивидендов**, применяются следующие налоговые ставки:

- 0% — может применяться по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов. Условия для при-

менения нулевой ставки следующие. Получающая дивиденды организация должна непрерывно в течение 365-дневного срока (или более) до принятия решения о выплате дивидендов владеть не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) организации, выплачивающей дивиденды. Также для применения нулевой ставки организация может владеть депозитарными расписками, которые дают право на получение в качестве дивидендов суммы, соответствующей не менее 50% общей суммы выплачиваемых дивидендов. При выплате дивидендов иностранными организациями нулевая ставка применяется, если государство постоянного местонахождения данной организации не включено в Перечень оффшорных зон<sup>1</sup>;

- 9% — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими организациями;
- 15% — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями.

4. По операциям с отдельными видами *долговых обязательств*, применяются следующие налоговые ставки:

- 15% по доходам в виде процентов: по государственным и муниципальным ценным бумагам эмитированным после 1 января 2007 г. и по доходам учредителей доверительного управления с ипотечным покрытием, выданных после 1 января 2007 г.;
- 9% по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., и по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.;
- 0% по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III.

5. Ставка 0% установлена по прибыли, полученной:

- Центральным банком РФ от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом от 02.12.1990 № 394—1 «О Центральном банке Российской Федерации»;
- сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату ЕСХН (2013—2015 г. — 18%, с 2016 г. — 20%);

---

<sup>1</sup> Перечень утвержден Приказом Минфина России от 13.11.2007 № 108н (в ред. Приказа Минфина России от 02.02.2009 № 10н).



- участников проекта «Сколково», прекративших использовать право на освобождение от обязанностей плательщика налога на прибыль;
- прибыль организаций, осуществляющих медицинскую и (или) образовательную деятельность;
- по операциям, связанным с реализацией или иным выбытием (в том числе с погашением) долей в уставном капитале российских организаций, а также некоторых категорий акций российских организаций.

Сумма налога, исчисленная по ставкам, отличным от 20%, подлежит зачислению в федеральный бюджет.

## 7.6. Методы признания доходов и расходов

Налоговым законодательством предусмотрены два метода признания доходов и расходов — метод начисления и кассовый метод.

### 7.6.1. Кассовый метод

Организации (за исключением банков) имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила 1 млн руб. за каждый квартал (п. 1 ст. 273 НК РФ).

#### Пример

По итогам деятельности предприятия за т. г. сумма выручки от реализации продукции составила в I квартале 200 тыс. руб., во II — 200 тыс. руб., в III — 100 тыс. руб., в IV — 1 000 тыс. руб. Итого за год — 1 500 тыс. руб.

Определим среднюю сумму выручки за квартал:

$$(200 \text{ тыс.} + 200 \text{ тыс.} + 100 \text{ тыс.} + 1\,000 \text{ тыс.}) : 4 = 375 \text{ тыс. руб.}$$

В нашем примере средняя сумма выручки за квартал не превысила 1 млн руб. Поэтому организация вправе применять кассовый метод. Если в течение налогового периода средняя выручка за квартал превысит 1 млн руб., то налогоплательщику придется пересчитать налог на прибыль с начала налогового периода по методу начисления.

Применение кассового метода является правом, а не обязанностью организации. Поэтому при выполнении условий, предусмотренных 25 гл. НК РФ, для применения кассового метода необходимо сделать соответствующую запись в учетной политике для целей налогообложения на очередной налоговый период.

Принимая решение о применении кассового метода, следует обратить внимание на п. 4 ст. 273 НК РФ. В нем сказано, что если в течение налогового периода указанный выше предельный размер суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг) будет превышен, то налогоплательщик обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала этого налогового периода и соответственно, произвести корректировку расчета налоговой базы по налогу на прибыль

Кроме превышения предельного размера выручки, организация утрачивает право применения кассового метода при заключении договора доверительного управления имуществом или договора простого товарищества. Участники указанных договоров, определяющие доходы и расходы по кассовому методу, обязаны перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в котором был заключен такой договор.

При кассовом методе доходы признаются в день поступления денежных средств либо погашения дебиторской задолженности иными способами, предусмотренными гражданским законодательством.

Расходами признаются затраты после их фактической оплаты. Оплатой товара (работ, услуг, имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства приобретателем перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав). Расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

- расходы по приобретению товаров для перепродажи учитываются в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль по мере продажи данных товаров;
- проценты по заемным средствам в числе банковских кредитов, оплата услуг третьих лиц учитывается в составе расходов по мере их уплаты;
- расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения;
- расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты;
- в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, учитывается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве.

Однако пользоваться кассовым методом не так уж выгодно, как может показаться. По кассовому методу должны быть оплачены как

доходы, так и расходы. Например, торговая организация продала в розницу товары, получила денежные средства на расчетный счет, но со своим поставщиком за эти товары еще не рассчиталась. Налогооблагаемая база в этом случае будет выше, так как доход уже имеется, а расходов в части стоимости этих товаров еще нет.

### Пример

ЗАО «Магазин № 1» 11 мая т. г. оприходовало, но не оплатило в соответствии с договором купли-продажи и счету-фактуре кофе в количестве 100 банок на сумму 20 000 руб. (без учета НДС), продала 29 мая т. г. всю партию кофе оптовому покупателю на сумму 22 000 руб. Денежные средства за товар поступили 30 июня т. г.

Рассчитаем налоговую базу по налогу на прибыль за 1-е полугодие.

ЗАО «Магазин № 1» по этой операции получило по состоянию на 01.07.т.г. прибыль в сумме 22 000 руб., но не имеет право учесть произведенные затраты по покупке кофе, так как не выполнено одно из условий применения кассового метода — нет оплаты по оприходованному и проданному кофе.

Уплата налога на прибыль организациями, применяющими кассовый метод, осуществляется в соответствии со ст. 286 НК РФ. — до 28 числа следующего месяца по квартальным авансовым платежам и до 30 марта следующего календарного года по налогу на прибыль по окончании налогового периода.

## 7.6.2. Метод начисления

Организации, не удовлетворяющие требованиям ст. 273 НК РФ, должны применять метод начисления.

Расходы признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической оплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. Это означает, что расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов.

Порядок признания конкретных видов доходов и расходов установлен ст. ст. 271 и 272 НК РФ. Датой получения дохода от реализации для целей налогообложения признается день отгрузки или передачи товаров, работ, услуг, имущественных прав. Для внереализационных доходов дата их получения устанавливается индивидуально, в зависимости от вида дохода. Например, для доходов, полученных от сдачи имущества в аренду, это будет дата расчетов или предъявления налогоплательщиком документов в соответствии с условиями заключенных договоров.

## 7.7. Порядок определения доходов

Доходы организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль, подразделяются на два основных вида:

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

### 7.7.1. Доходы от реализации.

В соответствии со ст. 249 НК РФ *доходом от реализации* признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары или имущественные права, выраженные в денежной или натуральной форме.

### 7.7.2. Внереализационные доходы

К *внереализационным доходам* на основании ст. 250 НК РФ относятся доходы:

- получаемые от долевого участия в других организациях;
- от сдачи имущества в аренду;
- от операций купли-продажи иностранной валюты;
- в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав;
- в виде положительной курсовой разницы;
- в виде процентов, полученных по договорам займа и другим долговым обязательствам;
- доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде;
- в виде сумм кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям;
- в виде безвозмездно полученного имущества или имущественных прав;
- другие доходы от операций, непосредственно не связанных с производством продукции (работ, услуг) и ее реализацией.

При получении имущества (работ, услуг) или имущественных прав оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений раздела 5.1 НК РФ, но не ниже остаточной стоимости по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) по иному имуществу. Информация о цене должна быть подтверждена документально или путем проведения независимой оценки.

### 7.7.3. Неучитываемые доходы

Не учитываются доходы при определении налоговой базы, предусмотренные в ст. 251 НК РФ в виде:

- имущества, имущественных прав, работ, услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиком, определяющим доходы и расходы по методу начисления;
- имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
- взносов (вкладов) в уставный капитал;
- имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору;
- имущества, полученного 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 указанные средства подлежат налогообложению с даты их получения;
- средств или иного имущества, полученного по договорам займа или кредита, а также в счет погашения таких заимствований;
- имущества, полученного безвозмездно от организации соучредителя;
- имущества, полученного безвозмездно от организации или физического лица, являющегося учредителем и имеющем долю в уставном капитале более 50%;
- капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором;
- иные виды доходов, предусмотренных законодательством.

При исчислении прибыли важно правильно определить не только доходы, но и расходы. Не все фактически произведенные затраты можно принимать для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль. Одни следует производить лишь из чистой прибыли, остающейся у организации после уплаты налогов. Другие принимаются к налоговому учету только в пределах утвержденных нормативов, например командировочные расходы, представительские расходы, расходы по видам добровольного страхования, расходы по аренде легкового автотранспорта и другие.

### 7.8. Порядок определения расходов

Расходами признаются обоснованные, документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком для получения дохода.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Документально подтвержденные расходы — затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Исходя из этого положения налогоплательщик может доказать необходимость тех или иных затрат и учесть их при формировании облагаемой базы (например, расходы по оплате сотового телефона или зарубежной командировки).

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности организаций подразделяются на расходы *связанные с производством и реализацией* и *внепроизводственные*.

В свою очередь, расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, в целях налогообложения прибыли подразделяются на прямые и косвенные.

### Прямые расходы

Производственные *прямые расходы* — это затраты, которые можно на основе данных первичного учета отнести непосредственно на себестоимость конкретных изделий. Прямые издержки возрастают прямо пропорционально объему производимой продукции. Производственные *косвенные расходы* — это затраты, которые находятся в прямой зависимости или почти в прямой зависимости от изменения объема деятельности, однако в силу технологических особенностей производства их нельзя или экономически нецелесообразно прямо отнести на изготавливаемые продукты.

Данное деление расходов на производство и реализацию применяется только в том случае, если налогоплательщик признает доходы и расходы методом начисления. От того, каким образом хозяйствующий субъект распределит понесенные затраты, зависит порядок признания расходов при формировании налоговой базы.

К прямым расходам могут быть отнесены материальные расходы, израсходованные на производство и реализацию продукции, расходы на оплату труда персонала непосредственно участвующего в процессе производства товаров (работ, услуг), суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров (работ, услуг) и прочие расходы. При отнесении тех или иных затрат к прямым расходам необходимо учитывать, связано ли возникновение конкретных расходов с основной деятельностью организации.

Прямые расходы учитываются при налогообложении прибыли лишь по мере реализации продукции, в стоимости которой учтены в соответствии со ст. 319 Налогового кодекса РФ. Таким образом, произведенные прямые расходы, относящиеся к незавершенному

производству<sup>1</sup>, остаткам готовой, но не реализованной продукции не учитываются в налоговой базе по налогу на прибыль пока не произойдет реализация такой продукции (товаров, работ)<sup>2</sup>. Вместе с тем, налогоплательщики имеют право самостоятельно определять перечень расходов, которые следует относить к прямым, так как список, приведенный в п. 1 ст. 318 Налогового кодекса РФ, носит лишь рекомендательный, а не обязательный характер. Если же организация откажется от деления расходов на прямые и косвенные и будет признавать все расходы только в качестве косвенных, то нарушится порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль, установленный ст. ст. 315 и 318 НК РФ<sup>3</sup>.

Исключение составляют организации, оказывающие услуги. Такие налогоплательщики вправе все расходы списывать по мере их возникновения, поэтому деление ими расходов (прямые, косвенные) не имеет практического смысла.

### Косвенные расходы

К косвенным затратам относятся все иные расходы налогоплательщика, учитываемые при налогообложении прибыли, за исключением внереализационных. Косвенные расходы в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

## 7.9. Расходы, связанные с производством и реализацией

Расходы, связанные с производством и реализации на основании п. 1 ст. 253 НК

РФ включают в себя:

- расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров;
- выполнением работ, оказанием услуг;
- приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- расходы на содержание, эксплуатацию, проведение ремонта и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

---

<sup>1</sup> Незавершенное производство — это продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. Кроме того, к НЗП относятся остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства.

<sup>2</sup> Письмо ФНС России от 24 февраля 2011 г. № КЕ-4-3/2952@)

<sup>3</sup> «Особенности налогообложения отдельных видов доходов, расходов и категорий налогоплательщиков».

- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- расходы на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Приведенные расходы объединяются в четыре большие группы:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

### 7.9.1 Материальные расходы

К материальным расходам относятся затраты:

- на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров (работ, услуг);
- на приобретение материалов, используемых для упаковки или иной подготовки реализуемой продукции или расходовемых на другие производственные и хозяйственные нужды;
- на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом предприятия;
- расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения;
- потери технологические и от недостачи и (или) порчи при хранении, производстве и транспортировке;
- другие расходы.

Стоимость материально-производственных запасов (МПЗ), включаемых в материальные расходы, определяется исходя из фактических цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акциз), включая комиссионные вознаграждения, ввозимые таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с их приобретением.

Неправильное определение стоимости МПЗ может привести к занижению облагаемой базы. При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве продукции для целей налогообложения, применяется один из следующих методов оценки:

- по стоимости единицы запасов;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> С 1 января 2008 г. в соответствии с приказом Минфина России № 26н от 26.03.2007 в бухгалтерском учете нельзя применять метод ЛИФО.



Применяемый метод оценки указывается в учетной политике, принятой организацией для целей налогообложения.

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость остатков материально-производственных запасов, переданных в производство и не использованных на конец месяца, и возвратных отходов.

### 7.9.2. Расходы на оплату труда

В расходы на оплату труда на основании ст. 255 НК РФ включаются:

- любые начисления работникам в денежной и натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки;
- компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда;
- суммы взносов по договорам обязательного и добровольного (в соответствии с нормативом) страхования;
- премии и единовременные поощрительные начисления;
- расходы на оплату труда по договорам гражданско-правового характера;
- другие виды расходов, произведенных в пользу работников, предусмотренные трудовыми (контрактами) или коллективными договорами.

### 7.9.3. Амортизационные расходы

#### Амортизируемое имущество

Амортизируемым имуществом в соответствии со ст. 256 НК РФ признается 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. Срок полезного использования данного имущества должен быть более 12 месяцев, а первоначальная стоимость — более 40 000 руб. Кроме того, арендатор имеет право включать в состав амортизируемого имущества стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества.

Из состава амортизируемого имущества в соответствии с п. 3 ст. 256 НК РФ исключаются основные средства:

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

Не являются амортизируемым имуществом земля и иные объекты природопользования (вода, недра и т.д.), материально-производственные запасы, незавершенное капитальное строительство и другое имущество, перечисленное в п. 2 ст. 256 НК РФ.

### Методы начисления амортизации

В суммы начисленной амортизации входят амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств и нематериальных активов, определенные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В соответствии со ст. 258 НК РФ амортизируемое имущество организации распределяется по 10 амортизационным группам в зависимости от сроков полезного использования от 1-го года до 30 лет и свыше. Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией в соответствии с требованиями Классификатора основных средств, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1<sup>1</sup>. Кроме того, предусмотрена амортизационная премия<sup>2</sup>, т.е. налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере:

- 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением, полученных безвозмездно);
- в размере 30% в отношении амортизируемого имущества, относящегося к третьей — седьмой амортизационным группам.

В аналогичном порядке можно учесть расходы, понесенные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации данных ОС.

Таким образом, основные средства после ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом амортизационной премии, которая была отнесена в состав расходов текущего отчетного (налогового) периода.

Если с момента введения в эксплуатацию основного средства, в отношении которого использована амортизационная премия, прошло менее пяти лет, и оно было реализовано, то сумма амортизационной премии, одновременно отнесенная на расходы, подлежит восстановлению и включению в налоговую базу как внереализационный доход (абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ).

<sup>1</sup> С учетом изменений внесенных Постановлением Правительства Российской Федерации № 1011 от 10.12.2010.

<sup>2</sup> Данный налоговый инструмент был разработан в целях привлечения инвестиций в капитальные вложения и в настоящее время приобретает все более широкое применение у налогоплательщиков.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется из срока действия патента, свидетельства и из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами. Стоимость нематериальных активов, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливаются в расчете на 10 лет.

Организации имеют право выбрать для начисления амортизации в налоговом учете один из двух способов: линейный и нелинейный. Однако к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, нематериальным активам, входящим в восьмую — десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию сроком полезного использования от 20 лет применяется только линейный метод.

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

Метод начисления амортизации можно изменить с начала очередного налогового периода. Однако перейти с нелинейного на линейный метод начисления амортизации налогоплательщик вправе не чаще одного раза в пять лет (для обратного перехода такого ограничения не установлено).

Начисление амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества осуществляется в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта исходя из его срока полезного использования.

При применении *линейного метода* сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

При применении линейного метода норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = (1/n) \cdot 100, \%,$$

где  $K$  — норма амортизации, % к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

$n$  — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с Классификатором, выраженный в месяцах.

Таким образом, линейный метод амортизации позволяет в течение срока полезного использования равномерно учитывать в расходах затраты на амортизируемое имущество.

При модернизации или частичной ликвидации амортизируемого имущества существует вероятность недоамортизации либо преждевременного списания стоимости этого объекта к моменту окончания срока его полезного использования (в том числе увеличенного срока в результате модернизации). В таком случае, и после окончания срока полезного использования, следует начислять амортизацию по прежней норме до полного списания стоимости объекта<sup>1</sup>. В то же время, если срок полезного использования не увеличился в результате модернизации, при начислении амортизации налогоплательщику необходимо учитывать оставшийся срок полезного использования. На практике встречаются случаи модернизации полностью самортизированных основных средств. Расходы на такую модернизацию все равно следует списывать через механизм амортизации и применять норму амортизации, установленную при вводе имущества в эксплуатацию.

Принцип использования *нелинейного метода* заключается в том, что ежемесячную сумму амортизации необходимо рассчитывать не отдельно по каждому объекту имущества (как при линейном методе), а по амортизационной группе (подгруппе) в целом.

На 1-е число налогового периода для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как сумма остаточной стоимости всех объектов амортизируемого имущества, относящиеся к данной амортизационной группе (подгруппе). В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число каждого последующего месяца с учетом начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется по формуле:

$$A = B \cdot (k / 100),$$

где  $A$  — сумма начисленной за один месяц амортизации для амортизационной группы (подгруппы);

$B$  — суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы);

$k$  — норма амортизации (%) для амортизационной группы (подгруппы).

В целях применения нелинейного метода применяются нормы амортизации, представлены в табл. 7.1.

По мере ввода в эксплуатацию амортизируемого имущества первоначальная стоимость этих объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию. Также суммарный баланс увеличивается при изме-

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 05.07.2011 № 03-03-06/1/402.

нении первоначальной стоимости основных средств в случаях их достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения.

Таблица 7.1

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

Если амортизируемое имущество выбывает по тем или иным основаниям, суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость таких объектов. Возможно, что при этом суммарный баланс может уменьшиться до нуля. В этом случае такая амортизационная группа (подгруппа) ликвидируется.

Кроме того, суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) может стать менее 20 000 руб. В этом случае налогоплательщик имеет право ликвидировать указанную группу (подгруппу) и отнести остаток суммарного баланса на внереализационные расходы текущего отчетного (налогового) периода. По истечении срока полезного использования какого-либо объекта амортизируемого имущества данный объект исключается из состава амортизационной группы (подгруппы). При этом суммарный баланс этой группы (подгруппы) можно оставить без изменения и продолжать начислять амортизацию в общеустановленном порядке.

### **Пример**

Остаточная стоимость фрезерного станка на 1 января т.г. по третьей амортизационной группе составила 640 000 руб. В январе был введен в эксплуатацию токарный станок стоимостью 146 000 руб. и завершена модернизация фрезерного станка, при этом срок полезного использования не изменился. Сумма расходов на модернизацию составила 120 000 руб.

Срок полезного использования фрезерного и токарного станка в соответствии с 3-й группой амортизации составил 3 года и 4 ме-

сяца — 40 месяцев. Рассмотрим порядок начисления амортизации этими методами.

### 1. *Линейный метод.*

Норма амортизации:  $K = 1: 40 = 0,025$ .

Сумма амортизации за январь:  $640\ 000 \cdot 0,025 = 16\ 000$  руб.

Сумма амортизации за февраль:

фрезерный станок —  $(640\ 000 + 120\ 000) \cdot 0,025 = 19\ 000$  руб.,

токарный станок —  $146\ 000 \cdot 0,025 = 3\ 650$  руб.

Общая сумма амортизации за два месяца составит 38 650 руб.

Остаточная стоимость амортизируемого имущества по состоянию на 1 марта т.г. составит 867 350 руб.

Норма амортизации применяется каждый раз к первоначальной стоимости, поэтому основное средство полностью амортизируется равномерно в течение 40 месяцев до полного списания.

### 2. *Нелинейный метод.*

За январь суммарный баланс составит 640 000 руб. Сумма начисленной амортизации:

35 840 руб. ( $640\ 000 \cdot 5,6 / 100$ ). После начисления амортизации суммарный баланс данной амортизационной группы равен 604 160 руб. ( $640\ 000 - 35\ 840$ ).

Поскольку в январе были произведены операции, влияющие на величину суммарного баланса, они будут учтены при расчете амортизации за февраль. Сумма амортизации за февраль составит 48 728,96 руб. [ $(604\ 160 + 146\ 000 + 120\ 000) \cdot 5,6 / 100$ ]. После начисления амортизации за февраль суммарный баланс третьей амортизационной группы по состоянию на 1 марта т.г. составил 821 431,04 руб. ( $640\ 000 - 35\ 840 - 48\ 728,96 + 146\ 000 + 120\ 000$ ). Общая сумма амортизации за два месяца равна 84 568,96 руб.

Для снижения налогового бремени рекомендуется использовать нелинейный метод начисления амортизации, если финансовый результат деятельности организации положительный. Увеличивая амортизационные отчисления практически в два раза по сравнению с линейным методом, возрастает общая величина расходов, уменьшается облагаемая база по налогу на прибыль, а следовательно, и налог на прибыль. При наличии убытка от финансово-хозяйственной деятельности целесообразно использовать линейный метод, так как увеличение суммы убытка не окажет непосредственного влияния на налоговое бремя.

Амортизацию можно начислять и по нормам ниже установленных, по решению руководителя организации, закрепленному в учетной политике. Использование пониженных норм допускается только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода. Зачем организация может использовать пониженные нормы?

На самом деле это удобно для предприятий, предполагающих что финансовый результат будет убыточным в ближайшее время. В последующем, в прибыльном году, нормы амортизации можно будет увеличить.

В отношении амортизируемых основных средств, имеющих высокую энергетическую эффективность, используемых для работы в условиях агрессивной среды или повышенной сменности, а так же сельскохозяйственными организациями и резидентами особой экономической зоны, к основной норме амортизации вправе применять специальный коэффициент не выше 2. Для амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договор лизинга), а так же используемых только для осуществления научно-технической деятельности, к основной норме амортизации можно применять коэффициент не выше 3. При этом эти положения не распространяются на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационной группам, если амортизация начисляется нелинейным методом.

## 7.10. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией

К *прочим расходам*, связанным с производством и реализацией, в соответствии со ст. 264 НК РФ относятся:

- суммы налогов и сборов, таможенные пошлины и сборы;
- расходы на сертификацию товаров, юридические, аудиторские и нотариальные услуги;
- суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов;
- расходы на обеспечение пожарной безопасности, по охране имущества (в том числе вневедомственной охраны);
- расходы по набору работников;
- оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;
- арендные, лизинговые платежи;
- почтовые, канцелярские, представительские, расходы на переподготовку персонала;
- расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным и сублицензионным соглашениям);
- услуги вычислительных центров, банков;
- расходы, связанные с внедрением технологий производства, а также методов организации производства и управления;
- другие нормируемые затраты, входящие в себестоимость товаров (работ, услуг).

## 7.11. Внереализационные расходы

Внереализационные расходы<sup>1</sup> это расходы, которые не связаны с основным производством и реализацией товаров (работ, услуг). Данные расходы могут уменьшать только внереализационные доходы, полученные в отчетном (налоговом) периоде. К ним относятся:

- убытки прошлых налоговых периодов;
- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, а также суммы других долгов, нереальных к взысканию;
- потери от брака и на суммы естественной убыли в соответствии с нормами;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- потери от стихийных бедствий, пожаров и других чрезвычайных ситуаций;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы;
- расходы в виде премий (скидок), выплаченных продавцом покупателю;
- расходы на формирование резервов по сомнительным долгам, по гарантийному ремонту и обслуживанию;
- расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества;
- другие обоснованные расходы.

Расходы, в целях исчисления налоговой базы по налогу на прибыль, могут приниматься как в полном объеме, так и строго по нормам.

## 7.12. Расходы, не учитываемые для целей налогообложения

Налоговым законодательством предусмотрены расходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль<sup>2</sup>.

К таким расходам относятся:

- суммы начисленных дивидендов;

---

<sup>1</sup> Статья 265 НК РФ. Налоговый кодекс РФ не содержит разъяснений по данному вопросу. Согласно позиции Конституционного Суда РФ от 24.11.2005 № 412-О — итоговая налоговая база за отчетный (налоговый) период образуется в результате сложения суммы прибыли (убытка) от реализации и суммы прибыли (убытка) от внереализационных операций, а это исключает возможность уменьшения доходов от реализации на внереализационные расходы, равно как и уменьшение внереализационных доходов на расходы, связанные с производством и реализацией. Таким образом, доходы от реализации не уменьшаются на внереализационные расходы, так же как и внереализационные доходы не уменьшаются на расходы, связанные с производством и реализацией.

<sup>2</sup> Статья 270 НК РФ.



- пени, штрафы и иные санкции, перечисляемые в бюджет и внебюджетные фонды;
- взносы в уставный (складочный) капитал, вклад в простое товарищество;
- имущество (денежные средства), переданное комиссионером, агентом или иным поверенным в связи с исполнением посреднических договоров;
- средства или имущество переданные по договорам кредита или займа;
- стоимость безвозмездно переданного имущества и расходов, связанных с такой передачей;
- суммы выплат в пользу работников, не предусмотренных ст.255 НК РФ;
- имущество или имущественные права, переданные в качестве задатка или залога;
- другие расходы, предусмотренные ст.270 НК РФ.

Этот перечень расходов закрытый и расширительному толкованию не подлежит.

Все поименованные в данной статье расходы, ни при каких обстоятельствах не могут уменьшать доходы организации.

### 7.13. Нормируемые расходы

К нормируемым относятся следующие расходы.

**1. Потери и недостачи товарно-материальных ценностей.** Пункт 7 ст. 254 НК РФ, содержащей перечень материальных расходов, учитываемых при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, установлено, что к материальным расходам для целей налогообложения приравниваются технологические потери, потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденной в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. 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 потери ценностей при хранении и транспортировке, вызванные нарушением требований стандартов, технических и технологических условий, правил технической эксплуатации и повреждением тары.

**2. Командировочные расходы<sup>1</sup>** относятся на расходы, учитываемые при налогообложении, если они обусловлены производственной необходимостью. К ним относятся затраты:

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

---

<sup>1</sup> Статья 264, п. 12 НК РФ.

- наем жилого помещения и оплата дополнительных услуг, оказываемых гостиницей (связь, сейфовая ячейка и т.д.);
- оформление и выдача виз, паспортов, приглашений и иных документов;
- суточные в пределах норм, утверждаемых локальным приказом руководителя организации<sup>1</sup>;
- прочие расходы (пользование в поездах постельным бельем, услугами носильщика, камерой хранения, залом ожидания).

День приезда и день отъезда рассматриваются как два дня независимо от времени отправления (прибытия).

**3. Расходы на компенсацию работникам использования для служебных поездок личных автомобилей и мотоциклов<sup>2</sup>** включаются в налоговую базу в размерах, установленных Постановлением Правительства РФ № 92 от 08.02.2002<sup>3</sup>. При этом в нормах учтено возмещение затрат по эксплуатации, а именно: сумма износа, затраты на горюче-смазочные материалы, техническое обслуживание и текущий ремонт. Размер компенсации может зависеть от интенсивности использования личного автомобиля для служебных поездок. Однако представительские нормативы дифференцируются только в зависимости от рабочего объема двигателя, например: до 2000 куб. см — 1200 рублей в месяц, свыше 2000 куб. см — 1500 руб. в месяц, мотоциклы — 600 руб. в месяц.

**4. Представительские расходы** — это затраты организации по официальному приему и обслуживанию как отечественных, так и иностранных представителей, прибывших в целях установления и поддержания взаимовыгодных отношений, а также участников заседаний совета директоров. В протоколе встречи должны быть указаны дата и место, программа проведения деловой встречи, приглашенные лица, участники со стороны организации, величина расходов. К представительским расходам не относятся расходы по организации развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболевания.

В течение отчетного (налогового) периода представительские расходы включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% расходов на оплату труда за этот же период.

**5. Расходы на рекламу** производимых или реализуемых товаров, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выстав-

---

<sup>1</sup> Федеральным законом № 216-ФЗ от 24.07.2007 внесены изменения в гл. 23, ст. 217, которые не распространяются на гл. 25 НК РФ, а именно: при оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, но не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и не более 2500 руб. за каждый день пребывания в заграничной командировке.

<sup>2</sup> Статья 264, п. 11 НК РФ.

<sup>3</sup> В ред. постановлений Правительства РФ от 15.11.2002 № 828, от 09.02.2004 № 64.

ках и ярмарках, с целью получения коммерческого результата законодательством нормированию не предусмотрены. Однако расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов и подарков во время проведения массовых рекламных компаний, а также на иные не указанные виды рекламы в течение отчетного (налогового) периода для целей налогообложения принимаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации (ст. 249 НК РФ).

К ненормируемым расходам на рекламу в частности относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации и телекоммуникационные сети;
- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях;
- суммы уценки товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

**6. Расходы на страхование имущества** — это платежи по добровольному и обязательному страхованию.

Расходы по обязательным видам страхования включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. Если тарифы не утверждены, то расходы включаются в размере фактических затрат.

Расходы на добровольное страхование имущества также включаются в прочие расходы, но налоговым законодательством определены только следующие виды добровольного страхования имущества:

- средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованных;
- грузов;
- основных средств производственного назначения, нематериальных активов, объектов незавершенного производства;
- рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ;
- товарно-материальных запасов;
- ответственности за причинение вреда, если такое страхование предусмотрено законодательством РФ;
- другие.

**7. Расходы по добровольному страхованию работников.** Современные трудовые отношения и, соответственно, трудовые договора невозможны без такой существенной статьи затрат, как страхование. Страховые взносы в зависимости от видов страхования и назначения могут относиться к расходам на оплату труда и к прочим расходам.

К расходам на оплату труда в соответствии с п.16 ст.255 НК РФ относятся страховые выплаты по договорам:

- долгосрочного страхования жизни, если такие договора заключаются на срок не менее пяти лет и в течение этого срока

не предусматривают страховых выплат в пользу застрахованного лица;

- пенсионного страхования и негосударственного пенсионного обеспечения;
- добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;
- добровольного личного страхования, заключаемым на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

Совокупная сумма платежей (взносов) работодателей, уплачиваемых по данным договорам учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% суммы расходов на оплату труда.

Другие виды добровольного страхования работников (жизни, безработицы и т.д.) осуществляются за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации после налогообложения.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщикам медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6% суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, заключаемые исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 000 руб. в год, рассчитанной как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам к количеству застрахованных работников.

#### **8. Проценты по долговым обязательствам.**

Под долговыми обязательствами понимаются товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их составления.

При определении расходов, принимаемых к учету по долговым обязательствам, используется один из двух способов расчета предельного размера расходов, предусмотренный п. 1 ст. 269 НК РФ. Этот способ должен быть зафиксирован в учетной политике.

1. При применении первого способа используется средний уровень процентов по сопоставимым кредитам. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в одинаковой валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения.

Долговые обязательства, соответствующие всем критериям сопоставимости, но принятые от разных категорий кредиторов (физических или юридических лиц), считаются несопоставимыми.

2. При применении второго способа предельный размер процентов принимается равным ставке рефинансирования<sup>1</sup> Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза по долговым обязательствам в рублях или равным 15% по долговым обязательствам в иностранной валюте<sup>2</sup>.

3. В случае если заемщик — российская организация имеет задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией (заимодавец), которая владеет (прямо или косвенно) более чем 20% уставного (складочного) капитала заемщика — российской организации, или российская организация, признается аффилированным лицом указанной иностранной организации, то к расходам в целях налогообложения, принимается часть фактически начисленных процентов, рассчитываемых в следующем в порядке<sup>3</sup>:

- налогоплательщик обязан на последний день каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

При этом коэффициент капитализации определяется путем деления непогашенной контролируемой задолженности на размер собственного капитала, соответствующей доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном капитале российской организации, и деления полученного результата на три.

---

<sup>1</sup> Под ставкой рефинансирования следует понимать: в отношении долговых обязательств, не содержащих условия об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, — ставку рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшую на дату привлечения денежных средств; в отношении прочих долговых обязательств — ставку рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действующую на дату признания расходов в виде процентов.

<sup>2</sup> С 1 января 2011 г. по 31 декабря 2012 г. включительно — равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающей ставку рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенную в 1,8 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной произведению ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации и коэффициента 0,8 — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

<sup>3</sup> Данный порядок расчета процентов установлен, если размер не погашенных налогоплательщиком — российской организацией долговых обязательств, предоставленных иностранной организацией, более чем в три раза (для банков, а также для организаций, занимающихся исключительно лизинговой деятельностью, — более чем в 12,5 раза) превышает разницу между суммой его активов и величиной обязательств (собственный капитал) на последний день отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов.

При определении величины собственного капитала в расчет не принимаются суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам.

9. *Расходы на приобретение права на земельные участки*<sup>1</sup> подразделяются на:

- приобретение земельных участков из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, на которых находятся здания, строения, сооружения или которые приобретаются для целей капитального строительства объектов основных средств на этих участках;
- приобретение права, на заключение договора аренды земельных участков при условии заключения указанного договора аренды.

По выбору налогоплательщика эти расходы включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, в следующем порядке:

1) сумма расходов признается равномерно в течение срока, который не должен быть менее пяти лет, либо признается расходами в размере, не превышающем 30% исчисленной налоговой базы предыдущего налогового периода, до полного признания всей суммы указанных расходов в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения. Для расчета предельных размеров расходов, налоговая база предыдущего налогового периода определяется без учета суммы расходов на приобретение права на земельные участки. Если земельные участки приобретаются на условиях рассрочки, срок которой превышает 5 лет, то такие расходы признаются равномерно в течение срока, установленного договором;

2) сумма расходов на приобретение права на земельные участки подлежит включению в состав прочих расходов с момента документально подтвержденного факта подачи документов на государственную регистрацию указанного права<sup>2</sup>. Если договор аренды земельного участка в соответствии с законодательством Российской Федерации не подлежит государственной регистрации, то расходы на приобретение права аренды признаются расходами равномерно в течение срока действия этого договора аренды.

---

<sup>1</sup> Положения п. 1 ст. 264.1 распространяются на налогоплательщиков, которые заключили договоры на приобретение земельных участков в период с 1 января 2007 г. по 31 декабря 2011 г. (Федеральный закон от 30.12.2006 № 268-ФЗ).

<sup>2</sup> Под документальным подтверждением факта подачи документов на государственную регистрацию прав понимается расписка в получении органом, осуществляющим государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, документов на государственную регистрацию указанных прав.

#### **10. Расходы при реализации товаров или имущественных прав.**

В соответствии с п. 3 ст. 268 НК РФ при реализации товаров или имущественных прав организация имеет право при получении отрицательного результата (расходы, связанные с реализацией превышают доходы от этой реализации) включать в состав прочих расходов сумму полученного убытка равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования и фактическим сроком использования этого имущества.

### **7.14. Порядок исчисления и сроки уплаты налога и авансовых платежей**

При исчислении налога налоговым периодом признается календарный год, а отчетным — I квартал, полугодие и 9 месяцев.

Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль и авансовых платежей установлен ст. 286, 287 НК РФ. По общему правилу налог на прибыль налогоплательщики должны исчислить самостоятельно. Исключением являются случаи, когда получаемые доходы, подлежат налогообложению у источника выплаты (налогового агента).

Сумма налога уплачивается по итогам календарного года. Расчет суммы налога на прибыль можно проводить по формуле:

$$\text{НП} = \text{НБ} \cdot \text{С},$$

где НП — налог на прибыль, исчисленный за налоговый период;  
НБ — налоговая база за налоговый период;  
С — ставка налога.

Кроме того, в течение налогового периода (календарного года) организации обязаны уплачивать авансовые платежи. Авансовыми платежами называются любые платежи налога внутри налогового периода по итогам отчетного периода исходя из реальных результатов финансово-экономической деятельности, а также ежемесячные авансовые платежи на предстоящий квартал (то есть уплачиваемые на будущее). Налоговым законодательством предусмотрено три варианта уплаты.

1-й вариант — по итогам I квартала, полугодия и 9 месяцев без уплаты ежемесячных авансовых платежей;

2-й вариант — по итогам I квартала, полугодия и 9 месяцев плюс ежемесячные авансовые платежи внутри каждого квартала, т.е. исчисление и уплата ежемесячных авансовых платежей в соответствии с прибылью, полученной в предыдущем квартале;

3-й вариант — по итогам каждого месяца, исходя из фактически полученной прибыли.

*1-м вариантом* имеют право воспользоваться организации, если доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, за предыдущие четыре квартала не превышают в среднем

10 млн руб. за каждый квартал. А так же бюджетные, автономные учреждения, постоянные представительства иностранных организаций, некоммерческие организации, не имеющие доходов от реализации.

Перечисленные выше организации не могут перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей по третьему варианту, а именно исходя из фактически полученной прибыли.

Сумму квартального авансового платежа можно определить по следующей формуле:

$$АП_{кв} = НБ \cdot СН,$$

где  $АП_{кв}$  — квартальный авансовый платеж;

$НБ$  — налоговая база;

$СН$  — ставка налога на прибыль.

Таким образом, если по итогам отчетного (налогового) периода организацией получен нулевой финансовый результат или убыток, то сумма исчисленного квартального авансового платежа будет равна нулю. Необходимо учитывать, что для определения суммы, подлежащей уплате в бюджет, величина авансового платежа за полугодие, девять месяцев и сумма налога за год определяются за минусом суммы авансового платежа, рассчитанной за предыдущий отчетный период.

Квартальные авансовые платежи уплачиваются не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Не позднее этого же срока представляется и налоговая декларация по итогам отчетного периода.

Сумму квартального авансового платежа можно определить по следующей формуле:

$$АП_{кв} = НБ \cdot С,$$

где  $АП_{кв}$  — квартальный авансовый платеж;

$НБ$  — налоговая база;

$С$  — ставка налога на прибыль.

Таким образом, если по итогам отчетного (налогового) периода организацией получен нулевой финансовый результат или убыток, то сумма исчисленного квартального авансового платежа будет равна нулю. Для определения суммы, подлежащей уплате в бюджет, величина авансового платежа за полугодие, девять месяцев и сумма налога за год определяются за минусом уплаченной суммы авансового платежа, рассчитанной за предыдущий отчетный период.

Квартальные авансовые платежи уплачиваются не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Не позднее этого же срока представляется и налоговая декларация по итогам отчетного периода.



## Пример

В текущем календарном году ООО «РУСЬ»:

- за I квартал получило прибыль в сумме 140 000 руб.;
- полугодие — убыток в размере 20 000 руб.;
- девять месяцев — прибыль в сумме 250 000 руб.

ООО «РУСЬ» уплачивает только квартальные авансовые платежи. Квартальный авансовый платеж, исчисленный за I квартал в сумме 28 000 руб., организация уплатила в бюджет до 28 апреля т.г.; за полугодие т. г. организация получила убыток, поэтому начисленный и уплаченный за I квартал авансовый платеж был уменьшен (сторнирован). В результате образовалась переплата по налогу на прибыль в размере 28 000 руб. За девять месяцев т.г. организацией получена прибыль в сумме 250 000 руб. и исчислен авансовый платеж в сумме 50 000 руб., таким образом, к доплате по итогам девяти месяцев т.г. (по сроку 28 октября т. г.) подлежит полная сумма квартального авансового платежа — 22 000 руб. (50 000 — 28 000).

Вторым и третьим вариантом уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль могут воспользоваться налогоплательщики по своему выбору, указанному в учетной политике. Рассмотрим их более подробно.

*2-й вариант.* Ежемесячный авансовый платеж, подлежащий уплате в течение каждого квартала текущего налогового периода, определяется не из фактически полученной, а из предполагаемой прибыли, размер которой определяется по итогам предыдущего квартала:

- сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в I квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в IV квартале предыдущего налогового периода, то есть равняются показателю строки 290 налоговой декларации по налогу на прибыль за девять месяцев предыдущего года (пп. 3 п. 2 ст. 286 НК РФ).
- сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во II квартале текущего налогового периода, принимается равной 1/3 суммы авансового платежа, исчисленного за I квартал текущего года;
- сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в III квартале текущего налогового периода, принимается равной 1/3 разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам I квартала;
- сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в IV квартале текущего налогового периода, принимается

равной 1/3 разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

В течение текущего квартала организация может получить убыток или меньше прибыли, чем в предыдущем квартале. Данные обстоятельства не являются основанием для ее освобождения от уплаты ежемесячных авансовых платежей в текущем квартале.

### Пример

ЗАО «Берег» за III квартал истекшего календарного года получило прибыль. Именно эти данные о прибыли служат основой для расчета ежемесячных авансовых платежей на IV квартал истекшего года и I квартал текущего календарного года. Если бы в III квартале предыдущего года прибыли не было, то и авансовые платежи в течение I квартала текущего года не уплачиваются, несмотря на то, что организация является их потенциальным плательщиком.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие перечислению в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода. По итогам отчетного периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в бюджет, засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам следующего отчетного периода.

### Пример

В текущем календарном году ЗАО «Луч» получило прибыль:

- за I квартал — 1 400 000 руб.;
- полугодие — 2 000 000 руб.;
- девять месяцев — 2 750 000 руб.

По данным деклараций за полугодие и девять месяцев предыдущего года сумма налога за III квартал составила 150 000 руб.  $[(2\,750\,000 - 2\,000\,000) \cdot 0,20]$ , в том числе в федеральный бюджет — 15 000 руб., бюджет субъекта РФ — 135 000 руб. (табл. 7.2).

В текущем календарном году организация уплачивает ежемесячные авансовые платежи с последующим перерасчетом по итогам квартала.

Исчисленные суммы ежемесячных авансовых платежей и авансовых платежей, подлежащих уплате по итогам каждого отчетного периода текущего года, представлены в таблице (данные использованы из налоговой декларации по налогу на прибыль).

В начале каждого квартала организация обязана определять потенциальную обязанность по уплате ежемесячных авансовых платежей и, если таковая имеется, рассчитать их сумму. Если исчисленный авансовый платеж имеет отрицательную величину или равен нулю, в бюджет ничего уплачивать не нужно.

Таблица 7.2

Показатели декларации по налогу на прибыль	Код строки	Отчетный период текущего года		
		I квартал	Полугодие	Десять месяцев
1	2	3	4	5
Налоговая база налога на прибыль — всего, %	120	1 400 000	2 000 000	2 750 000
в том числе:				
в федеральный бюджет	150	2	2	2
в бюджет субъекта РФ	160	18	18	18
Сумма исчисленного налога на прибыль — всего	180	280 000	400 000	550 000
в том числе:				
в федеральный бюджет	190	28 000	40 000	55 000
в бюджет субъекта РФ	200	252 000	360 000	495 000
Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период — всего	210	250 000	560 000 (стр. 180 гр. 3 + стр. 290 гр. 3)	520 000 (стр. 180 гр. 4 + стр. 290 гр. 4)
в том числе:				
в федеральный бюджет	220	25 000	56 000 (стр. 190 гр. 3 + стр. 300 гр. 3)	52 000 (стр. 190 гр. 4 + стр. 300 гр. 4)
в бюджет субъекта РФ	230	225 000	504 000 (стр. 200 гр. 3 + + стр. 310 гр. 3)	468 000 (стр. 200 гр. 4 + + стр. 310 гр. 4)
Сумма налога на прибыль к доплате:				
в федеральный бюджет	270	3000	—	3000
в бюджет субъекта РФ	271	27 000	—	27 000
Сумма налога на прибыль к уменьшению:				
в федеральный бюджет	280	—	16 000	—
в бюджет субъекта РФ	281	—	144 000	—
Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в квартале, следующем за текущим отчетным периодом, в том числе:	290	280 000	120 000 (стр. 180 гр. 4 — — стр. 180 гр. 3)	150 000 (стр. 180 гр. 5 — стр. 180 гр. 4)
в федеральный бюджет	300	28 000	12 000 (стр. 190 гр. 4 — стр. 190 гр. 3)	15 000 (стр. 190 гр. 5 — — стр. 190 гр. 4)
в бюджет субъекта РФ	310	252 000	108 000 (стр. 200 гр. 4 — стр. 200 гр. 3)	135 000 (стр. 200 гр. 5 — стр. 200 гр. 4)

*3-й вариант.* Исчисление и уплата ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактически полученной прибыли. Отчетными периодами признается месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года. Организации вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на этот порядок уплаты авансовых платежей. Специальной формы уведомления не существует, поэтому оно составляется в произвольном виде, но должно быть подписано уполномоченным лицом организации и заверено печатью. Если указанное уведомление налоговый орган получит несвоевременно, то в информационном письме сообщается налогоплательщику о невозможности перехода на такой порядок ввиду нарушения срока представления соответствующего уведомления.

Выбрав рассматриваемый способ уплаты авансовых платежей, налогоплательщик, не имеет права перейти на иной способ уплаты до окончания налогового периода.

Уплата авансовых платежей и представление налоговых деклараций осуществляется не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога (пп. 4 п. 1 ст. 287 НК РФ).

### **Пример**

ЗАО «Луна» в текущем календарном году за 1-й квартал получило прибыль:

- январь — 1 400 000 руб.;
- февраль — 2 000 000 руб.;
- март — 2 750 000 руб.

Авансовый платеж по сроку до:

28 февраля составил 280 000 руб ( $1\,400\,000 \cdot 0,20$ ),

до 28 марта — 120 000 руб. ( $2\,000\,000 \cdot 0,20 - 280\,000$ ),

до 28 апреля — 150 000 руб. ( $2\,750\,000 \cdot 0,20 - 280\,000 - 120\,000$ ).

Налог на прибыль за 1-й квартал текущего года составил сумму 550 000 руб.

## Особенности налогообложения отдельных видов доходов, расходов и категорий налогоплательщиков

---

### 8.1. Исчисление и уплата налога на прибыль налоговыми агентами

Иностранные организации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации и получающие доходы от источников в России, признаются налогоплательщиками налога на прибыль, но самостоятельно не определяют суммы налога и не перечисляют их в бюджет. Эти обязанности возложены на организации, выплачивающие указанный доход данному нерезиденту и являющиеся по российскому налоговому законодательству налоговыми агентами. Организации — налоговые агенты, выплачивающие доход иностранной организации, обязаны перечислить удержанную сумму налога в течение трех дней после дня выплаты или перечисления ей денежных средств или иного дохода.

Российские организации, выплачивающие налогоплательщикам доходы в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и ценным муниципальным бумагам, подлежащим налогообложению, обязаны определить сумму налога отдельно по каждому такому налогоплательщику и по каждой выплате, удержать налог и перечислить его в бюджет. В том случае, если по государственным и ценным муниципальным бумагам не имеется возможности определить у источника сумму дохода, подлежащего налогообложению, налогоплательщик — получатель дохода должен самостоятельно осуществить исчисление и уплату налога в виде авансовых платежей с полученных доходов.

С 1 января 2013 г. Федеральным законом № 97-ФЗ от 29.06.2012 предусмотрены положения когда налоговые агенты — российские организации освобождаются от обязанностей по исчислению и удержанию сумм налога с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, а именно при выплате: процентного дохода по государственным и муниципальным ценным бумагам, процентного дохода по обращающимся облигациям, выпущенными в соответствии с законодательством иностранных государств, процентных доходов по долговым обязательствам перед иностранными организациями.

По истечении налогового периода подлежащий уплате налог должен быть уплачен налогоплательщиком не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций, т.е. до 28 марта следующего года.

Налог, удержанный при выплате дохода в виде дивидендов или процентов по ценным бумагам, должен быть перечислен в бюджет налоговым агентом, осуществившим выплату, в течение 10 дней со дня выплаты дохода.

Все налогоплательщики, вне зависимости от наличия у них обязанности по уплате налога или авансовых платежей по нему, обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации.

Налоговые агенты обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты по истечении каждого отчетного или налогового периода, в котором производились выплаты налогоплательщику.

Особый порядок установлен по уплате авансовых платежей и сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ. Суммы авансовых платежей, а также сумма налога, подлежащие зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Федерации, исчисляются налогоплательщиком самостоятельно по тем ставкам налога, которые действуют на территориях, где расположены организация и ее обособленные подразделения, и уплачиваются в сроки, установленные для подачи соответствующих деклараций. При этом исчисление и уплата в федеральный бюджет сумм авансовых платежей, а также налога, исчисленного по итогам календарного года, должна производиться по месту нахождения головной организации без распределения этих сумм по обособленным подразделениям.

## 8.2. Порядок отнесения прямых расходов в уменьшение доходов при исчислении налога на прибыль

Для разных видов деятельности порядок разделения расходов на прямые и косвенные неодинаков. В качестве примера рассмотрен порядок определения расходов для организаций, осуществляющих производственную и торговую деятельность.

### 8.2.1. Определение суммы прямых расходов организациями, осуществляющими производственную деятельность

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика разделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ). В свою очередь, расходы на про-

изводство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, в целях налогообложения прибыли подразделяются на прямые и косвенные. Такое деление расходов на производство и реализацию применяется только в том случае, если налогоплательщик признает доходы и расходы методом начисления. Согласно п. 1 ст. 318 НК РФ в состав прямых расходов могут быть включены:

- материальные затраты, определяемые в соответствии с пп. 1, 4 п. 1 ст. 254 НК РФ. Это расходы на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), а также на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, или полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке. При решении вопроса об отнесении тех или иных материальных ресурсов, используемых в производственной деятельности организации, к прямым или косвенным расходам в порядке, установленном ст. 318 НК РФ, необходимо руководствоваться критерием их использования в основном, а не вспомогательном производстве.
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров (работ, услуг).

Приведенный перечень является рекомендуемым, поэтому налогоплательщик имеет право как сокращать, так и дополнять его. Например, необходимо предусмотреть в учетной политике для целей налогообложения возможность учета в составе прямых расходов только материальных затрат, которые и будут распределяться при оценке остатков НЗП. При отнесении тех или иных затрат к прямым расходам необходимо учитывать, связано ли возникновение конкретных расходов с основной деятельностью предприятия промышленности. Когда расходы на сырье и материалы, непосредственно не участвующие в производстве продукции, самостоятельно не определены налогоплательщиком в составе прямых расходов, такие расходы подлежат учету в составе косвенных расходов и относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

В состав затрат, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы, включают только прямые расходы, которые относятся к

реализованной готовой продукции или работам. Прямые расходы, которые относятся к незавершенному производству и готовой продукции, не реализованной покупателям, налогооблагаемую прибыль не уменьшают.

*Незавершенное производство* (п. 1 ст. 319 НК РФ) — конкретное содержание понятия «незавершенное производство» (НЗП) зависит, прежде всего, от осуществляемого организацией вида деятельности. Обобщенно, без учета специфических видов деятельности или производства, можно сказать, что к незавершенному производству относятся: продукция (работы, услуги) частичной готовности, т.е. не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом; полностью законченная продукция, не прошедшая испытаний (если такие испытания предусмотрены технологией); законченная изготовлением, но не полностью укомплектованная или не принятая заказчиком продукция, незаконченные или не принятые заказчиком работы и услуги товарного характера; остатки невыполненных заказов во вспомогательных производствах и полуфабрикатов собственного производства на общезаводских складах; материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве при условии, что они уже подверглись обработке (раскрою, изменению и др.), а также детали, узлы и другие сборочные соединения (т.е. в незавершенное производство нельзя включать не начатые обработкой материалы и покупные полуфабрикаты независимо от места их нахождения, детали, узлы и изделия, окончательно забракованные и относящиеся к аннулированным заказам). Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе: по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости; по прямым статьям затрат; по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

*Готовая продукция* — это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком. Готовая продукция определена как часть материально-производственных запасов (МПЗ), предназначенных для продажи, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Работы и услуги — это стоимость различных работ (проектных, по ремонту техники и т.п.) и услуг (консультационных, транспортных и т.п.) выполненных и оказанных сторонним организациям и лицам, а также работникам организации на условиях оплаты.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад в подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техниче-



ским причинам, принимаются представителем заказчика на месте их изготовления, комплектации и сборки.

*Готовой продукцией, реализованной покупателям* считается продукция (товары, работы, услуги) после оформления соответствующих документов (накладных, товарно-транспортных накладных, актов), согласно которым осуществляется переход права собственности и отражается в учете соответствующая хозяйственная операция по реализации.

При составлении расчета суммы прямых расходов, относящихся к готовой продукции, реализованной покупателям необходимо определить стоимость:

- незавершенного производства на конец месяца;
- готовой продукции, выпущенной в течение месяца;
- готовой продукции, не реализованной покупателям на конец месяца (остатки на складе).

Для расчета стоимости «незавершенки» обычно используют тот или иной экономически обоснованный показатель.

Организации, которые занимаются обработкой сырья (например, нефтяные, газодобывающие, деревообрабатывающие предприятия), имеют право определять стоимость незавершенного производства на конец месяца на основании данных о количестве сырья, отпущенного в производство.

Для расчета используется коэффициент, который определяют по формуле:

$$\frac{\text{Количество сырья в незавершенном производстве на конец месяца}}{\left( \begin{array}{l} \text{Количество сырья в} \\ \text{незавершенном производстве} + \\ \text{на начало месяца} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Количество сырья,} \\ \text{отпущенного} \\ \text{в производство} \\ \text{в течение месяца} \end{array} \right)}$$

Стоимость незавершенного производства на конец месяца с учетом этого коэффициента рассчитывается следующим образом:

$$\text{Коэффициент} \times \left( \begin{array}{l} \text{Стоимость незавершенного} \\ \text{производства на конец месяца} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Сумма прямых} \\ \text{расходов за месяц} \end{array} \right)$$

### Пример

ООО «Лес» занимается деревообработкой. По данным инвентаризации на 1 января т.г., остаток леса в незавершенном производстве составил 600 куб. м. Остаток леса в незавершенном производстве на конец января т.г. составил 1200 куб. м. В январе было отпущено в производство 4000 куб. м леса.

По данным налогового учета, стоимость остатка незавершенного производства на начало января (по прямым статьям расходов) составила 360 000 руб. Прямые расходы за январь равны 4 200 000 руб.

Коэффициент составит:  $1200 : (600 + 4000) = 0,2609$ .



Стоимость НЗП на конец января (по прямым статьям расходов) составила 600 000 руб.

Стоимость готовой продукции, выпущенной в течение января, составит:

$$3\,795\,000 + 585\,000 - 600\,000 = 3\,780\,000 \text{ руб.}$$

Стоимость нереализованной продукции на конец месяца составит:  
 $(2\,160\,000 + 3\,780\,000) \cdot 3800 / (7200 + 12\,600) = 1\,140\,000 \text{ руб.}$

Сумма прямых расходов, которая уменьшает налогооблагаемую прибыль ООО «Металл» в январе, составит:

$$(3\,795\,000 + 2\,160\,000 + 585\,000 - 600\,000 - 1\,140\,000) = \\ = 4\,800\,000 \text{ руб.}$$

Организации, которые занимаются производством, могут рассчитывать стоимость незавершенного производства точно так же. Однако при этом необходимо обратить внимание на следующее:

Если организация использует для производства продукции один вид сырья, никаких трудностей не возникает. Однако на практике это довольно редкая ситуация. Обычно производственные предприятия изготавливают свою продукцию из нескольких видов сырья. О том, остатки какого сырья берутся для распределения прямых расходов в этом случае, в НК РФ ничего не сказано.

В данной ситуации фирме логичнее всего выделить «главное» сырье, которое составляет материальную основу изготавливаемой продукции. Главным сырьем могут быть и основные комплектующие (например, при производстве телевизоров — кинескопы, холодильников — двигатели, одежды — ткань и т.п.). Выбранное для распределения прямых расходов сырье организация должна указать в приказе об учетной политике для целей налогообложения. Кроме того, основой для расчета стоимости незавершенного производства могут быть и другие показатели, в частности количество продукции, которая должна быть выпущена по плану. В этом случае изменится лишь порядок расчета коэффициента. Остальные формулы (для определения стоимости незавершенного производства, готовой продукции, продукции, не реализованной покупателям, и т.д.) останутся прежними.

Если фирма определяет стоимость НЗП, например, исходя из планового выпуска готовой продукции, коэффициент рассчитывается в следующем порядке:

$$\text{Коэффициент для} \\ \text{расчета незавершенного} \\ \text{производства} = 1 - \frac{\text{Фактическое количество продукции,} \\ \text{изготовленной за месяц}}{\text{Количество продукции,} \\ \text{которая должна быть изготовлена} \\ \text{в течение месяца по плану}}$$

При этом фактическое количество продукции изготовленной за данный месяц определяется по результатам инвентаризации, проведенной в конце месяца.

## Пример

В январе ООО «АБС» начало производить стальные короба. Незавершенное производство по коробам на начало января отчетного года отсутствует.

Согласно технологическим нормам для производства одного короба необходимо 20 кг стального листа (его стоимость — 750 руб/кг) и 10 кг медной проволоки (ее стоимость — 550 руб/кг).

В состав прямых расходов фирма включает затраты, перечисленные в ст. 318 НК РФ, а также арендную плату за производственное помещение.

Согласно учетной политике ООО «АБС» стоимость НЗП определяют исходя из планового выпуска готовой продукции.

В январе фирма должна изготовить по плану 500 коробов. Соответствующее количество материалов было передано в производство. Данные о прямых расходах фирмы приведем в табл. 8.1.

Таблица 8.1

Наименование затрат	Количество, кг	Сумма, руб.
Стальной лист	10 000 (500 · 20)	7500 000 (750 · 10 000)
Проволока медная	5000 (500 · 10)	2750 000 (550 · 5000)
Зарплата основных производственных рабочих	—	920 000
Страховые взносы на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование	—	239 200
Плата за аренду цеха	—	230 000
Итого		11 639 200

В январе ООО «АБС» произвело 420 стальных коробов.

Коэффициент составит:  $1 - 420 : 500 = 0,16$ .

Стоимость «НЗП» на конец месяца равна:

$11\ 639\ 200 \cdot 0,16 = 1\ 862\ 272$  руб.

Стоимость готовой продукции, выпущенной за месяц, составит:  
 $11\ 639\ 200 - 1\ 862\ 272 = 9\ 776\ 928$  руб.

Всю готовую продукцию организация реализовала в январе. Таким образом, сумма прямых расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль фирмы, — 9 776 928 руб.

Фирмы, которые занимаются выполнением работ, определять стоимость НЗП на конец месяца имеют право на основании данных

о договорной стоимости работ. В этом случае для расчета следует использовать специальный коэффициент. Порядок его расчета следующий:

*Договорная стоимость начатых работ, не завершённых на конец месяца* : *Договорная стоимость всех работ, которые проводились в течение месяца*

Для расчета коэффициента можно использовать не договорную стоимость работ, а какой-либо другой показатель (например, сметную стоимость заказов). Выбранный показатель указывается в налоговой учетной политике.

Стоимость НЗП рассчитывается по формуле:

$$\text{Коэффициент} \times \left( \frac{\text{Стоимость НЗП на начало месяца} + \text{Сумма прямых расходов за месяц}}{\text{Сумма прямых расходов за месяц} + \text{Стоимость НЗП на начало месяца} - \text{Стоимость НЗП на конец месяца}} \right).$$

Сумма прямых расходов, которая уменьшает прибыль, рассчитывается следующим образом:

$$\text{Сумма прямых расходов за месяц} + \text{Стоимость НЗП на начало месяца} - \text{Стоимость НЗП на конец месяца}.$$

### Пример

ООО «Монтаж» выполняет монтажные работы. На конец прошлого года не были окончены работы по одному договору. По данным налогового учета, стоимость НЗП на 1 января отчетного года составила 150 000 руб.

В январе отчетного года было заключено 12 договоров. Работы начали выполняться только по девяти из них.

Стоимость работ по всем договорам, которые выполнялись в январе (в том числе по договору, заключенному в прошлом году), — 1 300 000 руб. (без НДС).

В январе были выполнены монтажные работы по семи договорам.

Работы по трем договорам на конец января реализованы не были.

Стоимость работ по договорам, не завершённым на конец января, — 600 000 руб. (без НДС).

Сумма прямых расходов за январь — 800 000 руб.

Коэффициент составит:

$$600\,000 : 1\,300\,000 = 0,4615.$$

Стоимость НЗП равна:

$$(150\,000 + 800\,000) \cdot 0,4615 = 438\,425 \text{ руб.}$$

Сумма прямых расходов, которая уменьшает прибыль, составит:

$$800\,000 + 150\,000 - 438\,425 = 511\,575 \text{ руб.}$$

В соответствии со ст.254 НК РФ стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных

настоящим Кодексом), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов.

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).

Порядок применения метода оценки рассмотрена далее.

## 8.2.2. Порядок определения прямых расходов по торговым операциям

Порядок определения расходов по торговым операциям конкретизирован в ст. 320 НК РФ. Издержки обращения для целей налогообложения в торговых организациях в течение месяца формируются по общим правилам, установленным гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. К ним относятся заработная плата, амортизация, складские расходы, арендная плата, услуги комиссионера (агента), другие экономически обоснованные и документально подтвержденные услуги сторонних организаций, а также иные расходы, связанные с приобретением и реализацией товаров. При этом, когда торговая организация покупает товары, к издержкам обращения относятся расходы на доставку товаров до ее склада, если такая доставка по условиям договора не включается в цену приобретения этих товаров. Стоимость транспортировки товаров со склада в магазины, а также доставка покупателю (если по условиям договора покупатель не оплачивает эту доставку отдельно, сверх продажной цены товаров) также относится к издержкам обращения.

При реализации покупных товаров организация вправе уменьшить доходы от их реализации на стоимость приобретения данных товаров. Стоимость приобретения покупных товаров формируется как предусмотренные договором расходы организации, связанные с приобретением этих товаров. Отнесение издержек обращения к прямым или косвенным, торговые организации осуществляют по определенным правилам.

Так, к прямым расходам торговой организации относятся:

- покупная стоимость реализованных товаров;
- транспортные расходы, но не все, а только расходы по доставке товара до склада организации при его покупке, если эти расходы по условиям договора не включены в цену покупки.

Все остальные расходы торговых организаций, связанные с приобретением и реализацией покупных товаров, включая другие транспортные расходы, относятся к косвенным расходам.

В статье 320 НК РФ закреплено, что косвенные расходы торговой организации уменьшают выручку от реализации в момент их возникновения, а прямые расходы должны распределяться пропорционально остатку товаров на складе. При этом сумму прямых расходов, которая относится к остаткам товаров, надо рассчитывать по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца.

Если организация кроме торговли занимается другими видами деятельности, налоговый учет прямых и косвенных расходов по разным видам деятельности следует вести отдельно. Если не представляется возможным на основании данных первичных документов разделить суммы расходов по видам деятельности, их разделение следует произвести пропорционально доле выручки от каждого вида деятельности в общем объеме выручки. Этот порядок рекомендуется описать в учетной политике организации для целей налогообложения.

### *Расчет прямых расходов, относящихся к остатку товаров*

---

Прямые расходы в виде покупной стоимости товаров учитываются при их реализации в соответствии с порядком, изложенным в подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ. При реализации покупных товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость приобретения товаров, определяемую одним из методов оценки покупных товаров. Стоимость приобретения товаров, не реализованных на конец месяца, не включается налогоплательщиком в состав расходов, связанных с производством и реализацией, до момента их реализации. Порядок формирования стоимости приобретения товаров определяется налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и применяется в течение не менее двух налоговых периодов, а именно:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

Рассмотрим на примере методы формирования стоимости приобретенных товаров, не реализованных на конец месяца.

## Пример

Данные о товаре на 1 ноября т.г. приведены в табл. 8.1.

Таблица 8.1

Показатель	Дата	Количество, ед.	Цена, руб.	Сумма, руб.
Остаток	01.11	20	50	1 000
Поступило	10.11	70	55	3 850
Поступило	27.11	40	60	2 400
Поступило	30.11	35	35	2 275
Итого товаров	–	165	–	9 525
Реализовано за ноябрь	–	90	Зависят от применяемого метода оценки товаров	Зависят от применяемого метода оценки товаров
Остаток	01.12	75		

**1. По стоимости первых по времени приобретения ФИФО** (товары, приобретенные первыми, реализуются также первыми, значит, остаток на конец текущего месяца относится к последним поступлениям).

Реализовано за текущий месяц:

20 ед. на сумму 1 000 руб. из запасов на 01.11;

70 ед. на сумму 3 850 руб. из поступлений на 10.11.

Итого реализовано за текущий месяц: 90 ед. товара, покупная стоимость которого составила 4 850 руб.

Остаток на 01.12 — 75 ед.:

из покупок 30.11 — 35 ед. на сумму 2 275 руб.;

из покупок 27.11 — 40 ед. на сумму 2 400 руб.

Итого остаток на 01.12 — 75 ед. на сумму 4 675 руб.

Сумма прямых расходов в виде первоначальной стоимости товара, уменьшающих доходы от реализации данного товара, составит 4 850 руб.

**2. По стоимости последних по времени приобретения ЛИФО** (стоимость товаров, реализованных в первую очередь, определяется по стоимости товаров, купленных последними, значит, стоимость остатка на конец текущего месяца рассчитывается на основе цен на товары, приобретенные первыми).

Реализовано за текущий месяц:

35 ед. на сумму 2 275 руб. из поступлений на 30.11;

40 ед. на сумму 2 400 руб. из поступлений на 27.11;

15 ед. на сумму 825 руб. из поступлений на 10.11.

Итого реализовано за текущий месяц:

90 ед. товара, покупная стоимость которого составила 5 500 руб.

Остаток на 01.12 — 75 ед.:

из запасов на 01.11 — 20 ед. на сумму 1 000 руб.;

из покупок 10.11 — 55 ед. на сумму 3 025 руб.

Итого остаток на 01.12 — 75 ед. на сумму 4 025 руб.



Сумма прямых расходов в виде первоначальной стоимости товара, уменьшающих доходы от реализации данного товара, составит 5 500 руб.

**3. По средней стоимости.**

Средняя цена составит 57,72 руб. (9 525: 165).

Реализовано за ноябрь товаров, покупная стоимость которых составила 5195 руб. (90 · 57,72).

Остаток на 01.12 — 4 329 руб. (75 · 57,72).

Сумма прямых расходов в виде первоначальной стоимости товара, уменьшающих доходы от реализации данного товара, составит 5 195 руб.

**4. По стоимости единицы запасов.**

Этот метод применяется при определении стоимости отдельных статей запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также товаров, произведенных по особым заказам. Исчисляется путем специфической идентификации (specific identification method). Этот метод является аналогичным методу оценки товаров по себестоимости каждой единицы, определенному в ПБУ 5/01 и НК РФ.

Сумма прямых транспортных расходов

Сумма прямых расходов в части транспортных расходов, относящаяся к остаткам нереализованных товаров, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1) определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток нереализованных товаров на начало месяца и осуществленных в текущем месяце;

2) определяется стоимость приобретения товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость приобретения остатка нереализованных товаров на конец месяца;

3) рассчитывается средний процент как отношение суммы прямых расходов к стоимости товаров;

4) определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку нереализованных товаров, как произведение среднего процента и стоимости остатка товаров на конец месяца.

Этот порядок можно представить в виде следующей формулы:

$$\text{Средний процент} = \frac{\text{Прямые расходы, осуществленные в течение месяца, плюс прямые расходы, приходящиеся на остаток товара на начало месяца}}{\text{Стоимость товара, реализованного в течение месяца, плюс стоимость остатка товара на конец месяца}}$$

Такой расчет оформляется бухгалтерской справкой или составляется специальный регистр налогового учета.

### 8.3. Учет понесенных убытков

Финансовым результатом деятельности организации может быть как прибыль, так и убыток. Определение убытка приводится в п. 8 ст. 274 НК РФ. Убыток — это отрицательная разница между доходами и расходами, которые учитывались для целей налогообложения.

Отрицательный финансовый результат, полученный организацией в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, налогоплательщик имеет право уменьшать налоговую базу текущего периода на всю сумму убытка или часть этой суммы (перенести убыток на будущее) при следующих условиях:

- осуществить перенос убытка в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток;
- перенести на текущий налоговый период всю сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка;
- если убытки понесены более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены;
- обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, во время которого она уменьшает налоговую базу;
- в случае прекращения деятельности по причине реорганизации правопреемник вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытков, полученных до момента реорганизации.

Организации, по деятельности которых установлена ставка по налогу на прибыль в размере 0%, при понесении убытков не имеют права учесть их в последующих налоговых периодах.

Если организация ведет подготовительную деятельность и пока не получает доходов, но уже несет определенные затраты (аренда помещения, выплата заработной платы управленческому персоналу) она вправе перенести подобные убытки на будущее в общем порядке<sup>1</sup>.

Правом переноса убытков на будущее могут воспользоваться организации — правопреемники реорганизованных организаций, которые прекратили свою деятельность. В то же время при реорганизации в форме выделения реорганизуемая организация не прекращает своей деятельности (п. 4 ст. 58 ГК РФ). Поэтому налогоплательщик, выделившийся из состава реорганизуемой организации, не вправе учитывать в целях налогообложения ее убытки.

Перенос некоторых убытков осуществляется в особом порядке. Такие особенности установлены для убытков (рассмотрены в разделе ниже):

- от деятельности обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275.1 НК РФ);

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 20.09.2011 № 03-03-06/1/578.

- по операциям с ценными бумагами (ст. 280 НК РФ);
- по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок (ст. 304 НК РФ);
- по операциям с амортизируемым имуществом (ст. 323 НК РФ);
- по операциям по уступке (переуступке) права требования (ст. 279 НК РФ).

Если по итогам налогового периода наряду с убытком от основной деятельности получены доходы, которые облагаются по специальным налоговым ставкам (например, проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам или дивиденды), то сумма переносимого убытка не уменьшается на такие доходы.

В случае если организация понесла убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены (п. 3 ст. 283 НК РФ). То есть сначала переносятся убытки, полученные в самом раннем периоде, а затем уже более поздние убытки.

Организация обязана хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков (п. 4 ст. 283 НК РФ).

Согласно разъяснениям Минфина России к таким документам относится вся первичная бухгалтерская документация, которая подтверждает полученный финансовый результат

Общее правило хранения документов предусмотрено пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ. Оно закрепляет обязанность налогоплательщика обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также подтверждающих доходы, расходы и уплаченные налоги в течение четырех лет.

Однако наличие факта переноса убытков в течение десяти лет на практике вынуждает организацию хранить документы в течение всего срока списания убытков даже в том случае, если за периоды, в которых понесены убытки, уже проводились налоговые проверки.

## Пример

ЗАО «Усадьба» по состоянию на 31 декабря 2012 г. получила убыток в размере 200 000 руб. Налоговая база по налогу на прибыль в 2013 году составила 80 000 руб., в 2014 г. — 50 000 руб., в 2015 г. — 100 000 руб.

В уменьшение налоговой базы в 2013 г. могла быть принята только сумма убытка, составляющая 80 000 руб. Сумма убытка, уменьшающего налоговую базу в 2014 г., составила 50 000 руб. Оставшаяся сумма убытка 70 000 руб. (200 000 — 80 000 — 50 000) переносится на 2015 г. или любой из последующих восьми лет.

## 8.4. Порядок определения доли прибыли, приходящейся на обособленные подразделения

Согласно ст. 288 НК РФ уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации, 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, определяемой как средняя арифметическая величина:

- удельного веса среднесписочной численности работников либо расходов на оплату труда;
- удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенной в соответствии с п. 1 ст. 257 НК, в целом по налогоплательщику.

Указанные удельный вес среднесписочной численности работников и удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества определяются исходя из фактических показателей среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости основных средств указанных организаций и их обособленных подразделений за отчетный (налоговый) период. Следует иметь в виду, что если в обособленном подразделении, либо в головном офисе амортизируемое имущество отсутствует, то показатель удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества признается равным 0 (нулю). Налогоплательщики вправе самостоятельно определить, какой из показателей будет применяться — среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда. Выбранный показатель не может изменяться в течение налогового периода.

Учитывая положения ст. 11 НК РФ, для целей налогообложения, среднесписочную численность работников определяют в порядке, установленном Федеральной службой государственной статистики для заполнения унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения. Остаточная стоимость основных средств за отчетный (налоговый) период характеризуется показателем средней (среднегодовой) остаточной стоимости основных средств, относящихся к амортизируемому имуществу.

Средняя (среднегодовая) остаточная стоимость указанных основных средств за отчетный (налоговый) период определяется аналогично порядку, изложенному в п. 4 ст. 376 НК РФ, как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин ос-

таточной стоимости основных средств на 1-е число каждого месяца отчетного (налогового) периода и 1-е число следующего за отчетным (налоговым) периодом месяца, на количество месяцев в отчетном (налоговом) периоде, увеличенное на единицу.

### Пример

За 1 квартал (или три месяца), средняя остаточная стоимость основных средств определяется как частное от деления суммы остаточной стоимости основных средств по состоянию на 1 января, 1 февраля, 1 марта и 1 апреля на 4 (четыре). За налоговый период (календарный год) среднегодовая остаточная стоимость основных средств определяется как частное от деления на 13 суммы остаточной стоимости основных средств по состоянию на 1 января и на каждое первое число всех остальных месяцев налогового периода, а также на 1 января следующего налогового периода.

В указанном выше порядке определяется и средняя (среднегодовая) остаточная стоимость основных средств по обособленным подразделениям, созданным в течение налогового периода.

Например, в случае создания обособленного подразделения организации в апреле при составлении декларации за первое полугодие средняя остаточная стоимость основных средств по данному обособленному подразделению определяется как частное от деления суммы остаточной стоимости основных средств по состоянию на 1 мая, 1 июня и 1 июля на 7. При этом стоимость основных средств по обособленному подразделению на 1 января, 1 февраля, 1 марта и 1 апреля принимается равной нулю.

По основным средствам, числящимся в составе амортизируемого имущества, по которым амортизация для целей налогообложения не начисляется, остаточной стоимостью признается их первоначальная (восстановительная) стоимость.

Исчисление сумм налога, подлежащих внесению в бюджеты субъектов Российской Федерации осуществляется, по ставкам налога, действующим на территории, где расположено обособленное подразделение. Организации обязаны представлять налоговые декларации налоговым органам по месту нахождения обособленного подразделения за соответствующий отчетный (налоговый) период.

Организации, имеющие несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, имеют право не распределять прибыль по каждому из этих подразделений. В этом случае сумма налога определяется исходя из доли прибыли исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений. Уплата налога в бюджет данного субъекта Российской Федерации осуществляется через любое обособленное подразделение, выбранное налогоплательщиком.

## Пример

ЗАО «Мир» расположено на территории Москвы. При этом фирма имеет 3 филиала в Московской области. Сумма прибыли за 1-й квартал т.г. составила 4 000 000 руб.

Для расчета долей прибыли всех подразделений компания применяет показатель среднесписочной численности работников. За отчетный период в центральном офисе она составила 70 человек, по филиалам — 250 человек. Средняя остаточная стоимость амортизируемого имущества по головной компании равна 200 000 руб., по обособленным подразделениям — 700 000 руб.

Для уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль за отчетный период необходимо определить долю прибыли, приходящуюся на каждое подразделение. Для этого рассчитаем:

1) удельный вес среднесписочной численности работников обособленных подразделений в таком же показателе в целом по компании — 0,78, или 78%:  $[250: (250 + 70) \cdot 100]$ .

удельный вес среднесписочной численности работников головного офиса в такой же величине в целом по компании — 0,22, или 22%:  $[70: (250 + 70) \cdot 100]$ ;

2) удельный вес средней остаточной стоимости амортизируемого имущества обособленных подразделений в таком же показателе по всей организации — 0,7778, или 77,78%:

$$[700\,000: (700\,000 + 200\,000) \cdot 100].$$

Та же величина по головному офису равна 22,22%:

$$[200\,000: (700\,000 + 200\,000) \cdot 100];$$

3) средняя арифметическая величина удельного веса равна:

- по филиалам:  $(78 + 77,78): 2 = 77,89$ ;
- по головному офису:  $(22 + 22,22): 2 = 22,11$ ;

4) доля прибыли составит:

- по обособленным подразделениям:  
 $4\,000\,000 \cdot 77,89:100 = 3\,115\,600$  руб.;
- по головному офису:  $4\,000\,000 \cdot 22,11:100 = 884\,400$  руб.

ЗАО «Мир» до 28 апреля следующего календарного года должна уплатить авансовые платежи по налогу на прибыль:

- в федеральный бюджет:  $4\,000\,000 \cdot 0,02 = 80\,000$  руб.;
- в региональный бюджет через ответственное обособленное подразделение:  
 $3\,115\,600 \cdot 0,18 = 560\,808$  руб.;
- в бюджет, где расположен головной офис:  $884\,400 \cdot 0,18 = 159\,192$  руб.

После данного расчета произведем проверку правильности исчисления налога на прибыль в целом по организации в части региональной ставки 18%:

$$4\,000\,000 \cdot 0,18 = 720\,000 \text{ руб. } (159\,192 + 560\,808).$$

Расчет проведен правильно.

При исчислении налога на прибыль у компаний могут возникнуть определенные трудности. Например, как учесть основные средства, если они стоят на балансе одного филиала, а используются другим. Амортизируемое имущество учитывается при определении удельного веса остаточной стоимости того подразделения, в котором эти объекты фактически используются<sup>1</sup>. В данном случае неважно, на чем балансе числится амортизируемое имущество. Однако, в п. 2 ст. 288 Налогового кодекса РФ конкретно указано, что для расчета прибыли следует брать фактические показатели остаточной стоимости, а какие именно не разъяснено. Следовательно, если фирма возьмет в расчет доли прибыли объекты, которые числятся на балансе, то инспекция не вправе привлечь ее к ответственности за неуплату налога в бюджет субъекта. И предприятие сможет отстоять свою точку зрения. Так как все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства толкуются в пользу компании (п. 7 ст. 3 НК).

## 8.5. Расходы на создание резервов

Налогоплательщик, применяющий метод начисления, на основании ст. 266—267.1, ст.324—325 НК РФ имеет право создавать ряд резервов, отчисления в которые включаются в состав расходов. Цель формирования таких резервов — постепенное и равномерное накопление средств на покрытие определенных видов затрат. Таким образом, при создании резерва, организация в течение отчетных (налогового) периодов, имеет право включать в расходы отчисления в соответствующий резерв. При возникновении фактических затрат, в отношении которых был создан резерв, размер отчислений может корректироваться.

Организация, имеет право формировать следующие виды резервов:

- по сомнительным долгам;
- на оплату отпусков;
- на формирование резервов предстоящих расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки;
- на ремонт основных средств;
- по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

Перечисленные резервы имеют много общего:

- создание резерва — это право, а не обязанность организации;
- если резерв сформирован, соответствующие затраты можно списывать только за счет этого резерва.

Решение о создании резерва необходимо закрепить в учетной политике.

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 7 марта 2006 г. № 03-03-04/1/187.

Рассмотрим создание некоторых из указанных резервов более подробно.

### 8.5.1. Резерв по сомнительным долгам

Резерв по сомнительным долгам призван помочь тем организациям, которые стремятся обезопасить себя от партнеров, ненадежных в плане своевременности расчетов.

С 2011 г. формирование в бухгалтерском учете резерва по сомнительным долгам стало обязательным.

Создание резерва по сомнительным долгам возможно только для организаций, применяющих метод начисления. Организации, определяющие доходы кассовым методом, расходы на создание резерва по сомнительным долгам в целях налогообложения учитывать не имеют права.

В соответствии с п. 1 ст. 266 НК РФ сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая:

- по операциям реализации товаров (работ, услуг);
- не погашена в сроки, установленные договором;
- не обеспечена поручительством, залогом или банковской гарантией.

Факт реализации товара (работ, услуг) является обязательным условием для признания задолженности сомнительной. Поэтому, если это условие не соблюдается, долг нельзя учесть при формировании резерва.

Не признается сомнительной задолженность:

- приобретенная по договору уступки права требования долга, так как отсутствует реализация товаров (работ, услуг), а происходит смена лиц в обязательстве. Никакого имущества должник или первоначальный кредитор новому кредитору не продает. Следовательно, приобретенное требование не связано с осуществлением операций по реализации;
- по договорам займа;
- в виде суммы штрафных санкций или неустойки, так как она является не результатом реализации товаров (работ, услуг), а результатом нарушения условий сделки.
- суммы предоплаты, перечисленные поставщику, который не произвел отгрузку товара в установленный соглашением срок;
- по долгам, образовавшимся по договорам аренды или лизинга, поскольку арендодатель (лизингодатель) передает арендатору (лизингополучателю) право владения и использования имущества. Исключения составляют лишь случаи, когда условиями договора предусмотрен последующий выкуп предмета лизинга, поскольку будет произведена реализация имущества.



При *формировании суммы резерва* необходимо провести инвентаризацию всей дебиторской задолженности на последнее число отчетного (налогового) периода для определения срока возникновения задолженности исходя из условий договоров на основании закона, обычаев делового оборота и других условий. Инвентаризация проводится на основании приказа руководителя о проведении инвентаризации. Результаты инвентаризации оформляются актом.

По каждому сомнительному долгу определяется процент отчислений в резерв и рассчитывается общая расчетная сумма с учетом срока возникновения долга:

- а) более 90 дней — 100% отчислений в резерв от суммы долга;
- б) от 45 до 90 дней — 50%;
- в) менее 45 дней — резерв не рассчитывается.

Налоговым кодексом РФ установлено ограничение, равное 10 процентам от выручки организации за отчетный (налоговый) период. При формировании резерва сумма долга учитывается в размерах, предъявленных продавцом покупателю, включая сумму НДС.

Таким образом, необходимо рассчитать максимальный размер резерва и сравнить с ним сумму дебиторской задолженности, признанной сомнительной. Если установленный предел больше суммы всех сомнительных долгов, то резерв будет равен последней величине. Если же меньше суммы всех сомнительных долгов, то резерв создается в размере допустимого предела.

Для определения предельной суммы отчислений в резерв можно воспользоваться формулой:

$$PCO = 10\% B,$$

где PCO — предельная сумма отчислений в резерв,

B — сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), полученная по итогам отчетного (налогового) периода,

10% — предел суммы по созданию резерва.

Списываются за счет резерва только те долги, которые признаны безнадежными. Все остальные задолженности учитываются во внереализационных расходах как убытки в соответствии с пп. 2 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ.

По итогам отчетного (налогового) периода может оказаться, что сумма резерва, включенная в состав внереализационных расходов, будет больше или меньше общей суммы долгов, признанных за этот период нереальными к взысканию. В этом случае возможны варианты:

**1-й вариант.** *Сумма резерва превышает сумму безнадежной задолженности.* Остаток резерва переносится на следующий отчетный (налоговый) период с обязательной корректировкой его величины, для чего на последнее число отчетного (налогового) периода рассчитывается сумма нового резерва. Затем полученную сумму нового резерва необходимо сравнить с неиспользованным остатком старого

резерва. Если сумма нового резерва окажется меньше, то разницу следует включить в состав внереализационных доходов текущего периода, если же сумма нового резерва окажется больше, то разницу необходимо отразить в составе внереализационных расходов того же периода.

**2-й вариант.** Суммы резерва недостаточно для списания безнадежных долгов. Сумму безнадежной задолженности, не покрытую за счет созданного резерва, можно одновременно учесть в составе внереализационных расходов.

Одним из спорных моментов при создании резервов является наличие у предприятия кредиторской задолженности. Нередко возникают ситуации, когда у фирмы есть и дебиторская, и кредиторская задолженность по одному и тому же контрагенту. В этом случае необходимо создавать резерв только в части превышения дебиторской задолженности над кредиторской, так как Гражданский кодекс РФ предусматривает возможность налогоплательщика осуществить взаимозачет встречных требований в одностороннем порядке.

В случае оплаты дебиторской задолженности, по которой ранее были образованы резервы по сомнительным долгам, сумма резервов учитывается во внереализационных доходах пропорционально сумме поступившей оплаты.

## Пример

По состоянию на 31 марта т.г. по результатам инвентаризации дебиторской задолженности за I квартал т.г. организация выявила следующие сомнительные долги:

- задолженность заказчика за выполненные подрядные работы в размере 59 000 руб., в том числе НДС 9000 руб., срок платежа по договору — 16 января (долг № 1);
- задолженность покупателя за поставленные товары в размере 88 500 руб., в том числе НДС 13 500 руб., срок платежа по договору — 7 февраля (долг № 2);
- задолженность принципала по агентскому договору в размере 50 150 руб., в том числе НДС 7650 руб., срок платежа по договору — 14 марта (долг № 3).

Выручка организации от реализации товаров (работ, услуг) по итогам I квартала составила 1 586 000 руб.

Необходимо рассчитать сумму отчислений в резерв по сомнительным долгам на I квартал. В табл. 8.2 представлены данные, необходимые для определения суммы принимаемой в резерв по сомнительным долгам:

Далее определим предельную сумму отчислений в резерв:

$$1\,586\,000 \cdot 0,10 = 158\,600 \text{ руб.}$$

и сравним расчетную сумму отчислений с предельной суммой отчислений: 73 750 руб. меньше чем 158 600, поэтому на внереализационные

расходы по итогам I квартала относится расчетная сумма отчислений в резерв по сомнительным долгам в размере 73 750 руб.

Таблица 8.2

№ долга	Сумма долга, руб.	Срок платежа по договору	Срок долга на 31.03, дн.	% отчислений в резерв	Сумма отчислений в резерв, руб.
1	59 000	16 января	от 45— 90	50	29 500
2	88 500	7 февраля	от 45— 90	50	44 250
3	50 150	14 марта	Менее 45	0	0
Итого за 1 кв.					73 750

### 8.5.2. Резерв на гарантийное обслуживание и ремонт

В соответствии с п. 1 ст. 267 НК РФ те организации, которые реализуют товары (работы), имеют право создавать резерв предстоящих расходов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание. Отчисления в такой резерв включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Создавать резерв могут только те организации, которые устанавливают гарантийный срок на товар и тем самым несут риск расходов, связанных с удовлетворением претензий потребителей.

Федеральным законом РФ от 07.02.1992 № 2300—1 «О защите прав потребителей» предусмотрено, что изготовитель (исполнитель) вправе устанавливать на товар (работу) гарантийный срок. Это период, в течение которого в случае обнаружения в товаре (работе) недостатка изготовитель (исполнитель), продавец (или другие уполномоченные лица) обязаны удовлетворить требования потребителя. Аналогичные по существу положения содержатся в Гражданском кодексе РФ, так, согласно п. 3 ст. 477 ГК РФ, если на товар установлен гарантийный срок, покупатель вправе предъявить требования, связанные с недостатками товара, при обнаружении таковых в течение гарантийного срока. Гарантийный срок начинается с момента передачи товара покупателю. Однако, если покупатель не может начать использовать товар, в отношении которого установлен гарантийный срок, по обстоятельствам, зависящим от продавца, гарантийный срок начинается с момента устранения продавцом этих обстоятельств. Такая ситуация может возникнуть при покупке сложного оборудования, требующего монтажа и наладки силами продавца. В этом случае гарантийный срок начинается после при-

нения работ заказчиком и подписания им акта сдачи-приемки выполненных работ.

По своему выбору покупатель вправе предъявить изготовителю или продавцу в течение гарантийного срока требования в виде:

- заменить товаром аналогичной марки (модели, артикула);
- заменить таким же товаром другой марки (модели, артикула) с соответствующим перерасчетом покупной цены;
- соразмерно уменьшить покупную цену;
- безвозмездно устранить недостатки товара или возместить расходы на их устранение;
- расторгнуть договор купли-продажи и вернуть уплаченную за товар сумму.

Для формирования резерва необходимо следующее:

**1. Определить процент отчислений в резерв.**

Этот показатель зависит от продолжительности периода, в течение которого реализуются товары с гарантийным сроком. Определяется он следующим образом:

<i>Период реализации товаров с гарантийным сроком</i>	<i>Формула расчета процента отчислений в резерв (П)</i>
Три года и более	$P = P3: B3 \cdot 100$ , где P3 — фактические расходы на гарантийный ремонт и обслуживание за предыдущие три года; B3 — выручка от реализации товаров с гарантийным сроком за предыдущие три года
Менее трех лет	$P = Pф: Bф \cdot 100$ , где Pф — фактические расходы на гарантийный ремонт и обслуживание за весь период реализации товаров с гарантийным сроком; Bф — выручка от реализации товаров с гарантийным сроком за этот период
Реализации товаров с гарантийным сроком не было	P = плановый процент отчислений исходя из ожидаемых расходов на гарантийный ремонт и обслуживание товаров с гарантийным сроком <*>

**2. Найти сумму отчислений в резерв за отчетный (налоговый) период.** Эту величину можно рассчитать по формуле:

$$CO = B \cdot П,$$

где CO — сумма отчислений в резерв;

B — выручка от реализации товаров с гарантийным сроком за отчетный (налоговый) период (без НДС);

П — процент отчислений в резерв (результат действия).

## Пример

Организация реализует музыкальную аппаратуру, на которую устанавливает гарантийный срок. Принято решение о создании резерва предстоящих расходов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Выручка от реализации (без НДС) и фактические расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание за предыдущие три года составили 11 600 000 руб. и 266 800 руб. соответственно.

Необходимо найти процент отчислений в резерв и рассчитать сумму резерва.

Отчетными периодами для организации являются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

1. Найдем процент отчислений в резерв:

$$(266\ 800 / 11\ 600\ 000) \cdot 100 = 2,3\%$$

Рассчитанный таким образом процент отчислений в резерв организация закрепила в учетной политике для целей налогообложения.

2. С учетом выручки от реализации музыкальной аппаратуры (без НДС), полученной организацией, размер отчислений в резерв по итогам отчетных (налоговых) периодов сведем в таблицу.

<i>Период</i>	<i>Выручка (без НДС), руб.</i>	<i>Процент отчисле- ний</i>	<i>Сумма отчисле- ний в резерв на конец периода, руб. (гр. 2 × гр. 3)</i>	<i>Сумма, которая учтена в расходах в истекшем квартале, руб.</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
I квартал	1100 000	2,3	25 300	25 300
Полугодие	2400 000	2,3	55 200	29 900 (55 200—25 300)
Девять месяцев	3450 000	2,3	79 350	24 150 (79 350—55 200)
Календарный год	4800 000	2,3	110 400	31 050 (110 400—79 350)
Итого за год				110 400

Чтобы по итогам налогового периода правильно сформировать налоговую базу необходимо сравнить сумму созданного за год резерва и сумму фактически понесенных за этот же период расходов на гарантийный ремонт:

- если фактические расходы на гарантийный ремонт оказались меньше суммы резерва, которая учтена в расходах при исчислении налога на прибыль, то неиспользованную часть резерва организация вправе перенести на следующий налоговый период;

- если по состоянию на 31 декабря суммы созданного резерва недостаточно, чтобы покрыть понесенные в течение года затраты на гарантийный ремонт, то образовавшаяся разница включается в прочие расходы этого года.

При переносе суммы нового резерва необходимо соблюдать следующие правила:

- если сумма нового резерва меньше, чем сумма остатка резерва, то разница включается в состав внереализационных доходов текущего налогового периода;
- если сумма нового резерва больше, чем сумма остатка резерва, то разница включается в состав прочих расходов текущего налогового периода.

Если же в учетной политике предусмотрено, что организация не будет переносить остаток резерва на следующий налоговый период, то всю сумму резерва, не использованную в налоговом периоде, необходимо включить в доходы этого периода.

### 8.5.3. Резерв на ремонт основных средств

Целью создания данного резерва является обеспечение равномерного списания соответствующих затрат и оптимизация налогообложения прибыли. Резерв формируется по всем собственным основным средствам. Формировать резерв только по одному из нескольких объектов (например, по основному средству, требующему дорогостоящего (особо сложного) ремонта) налоговым законодательством не предусмотрено.

В соответствии с п. 1 ст. 260 НК РФ затраты на ремонт основных средств (как текущий, так и капитальный) включаются в состав текущих расходов организации, а расходы на модернизацию, реконструкцию или техническое перевооружение соответствующих объектов, увеличивают их первоначальную стоимость, списываются на расходы через амортизацию (п. 2 ст. 257 НК РФ).

Отчисления в резерв на ремонт необходимо рассчитать исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых в учетной политике для целей налогообложения. Чтобы рассчитать размер отчислений в резерв, необходимо сделать следующее:

- составить смету на обычный (текущий и недорогой капитальный) ремонт исходя из периодичности (графика) проведения работ в текущем налоговом периоде («величина 1»);
- определить среднюю величину расходов на обычный (текущий и недорогой капитальный) ремонт за предыдущие три года (общую сумму фактических расходов на такой ремонт за предыдущие три года разделить на три) («величина 2»);

- сравнить полученные данные («величину 1» и «величину 2») и та величина, которая имеет наименьшее значение, и представляет собой предельную сумму отчислений в резерв на ремонт основных средств.

Однако предельный размер отчислений в резерв может быть увеличен в тех случаях, когда накапливаются средства на проведение особо сложных и дорогих видов капитального ремонта в течение более чем одного налогового периода. Это возможно, только если в течение трех лет, непосредственно предшествующих текущему налоговому периоду, такой капитальный ремонт не проводился ни в отношении объекта, по которому проводятся накопления, ни по аналогичным объектам.

Итак, совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию на начало налогового периода, в котором создается резерв.

Норматив отчислений в резерв относительно совокупной стоимости основных средств рассчитывается по формуле:

$$НО = ПСО \cdot 100 / СОС, \%$$

где НО — норматив отчислений в резерв;

ПСО — предельная сумма отчислений

СОС — совокупная стоимость основных средств.

В учетной политике налогоплательщику необходимо отразить норматив, не превышающий значения, полученного в результате этого расчета.

Размер отчислений в резерв в течение календарного года определяется следующим образом:

$$СОР = НО \cdot СОС / 12,$$

где СОР — размер отчислений в резерв;

НО — норматив отчислений в резерв

СОС — совокупная стоимость основных средств

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на *последний день* отчетного (налогового) периода.

## Пример

Организация приняла решение о создании в 2013 г. резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств.

Исходя из актов о выявленных дефектах оборудования и графика текущего ремонта основных средств сметная стоимость ремонтных работ на 2013 г. запланирована в размере 30 000 руб.

Сумма фактических расходов на текущий ремонт за предыдущие три года составила:

- в 2010 г. — 23 000 руб.;
- в 2011 г. — 36 000 руб.;
- в 2012 г. — 28 000 руб.

В составе основных средств организации числится лобзиковый станок.

В соответствии с технической документацией и с учетом фактического состояния капитальный ремонт данного объекта запланирован на 2016 г. Стоимость такого ремонта согласно смете — 75 000 руб.

Совокупная стоимость собственных основных средств организации на 1 января 2013 г. составляет 900 000 руб.

За предыдущие три года капитальный ремонт станка не проводился.

Резерв расходов на особо сложный капитальный ремонт станка решено формировать в течение трех лет: с 2013 по 2015 г. включительно.

Отчетными периодами для организации являются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Необходимо определить сумму отчислений в резерв.

1. Найдем предельную сумму резерва.

Сметная стоимость текущего ремонта, запланированного на 2013 г., составляет 30 000 руб. Средняя величина расходов на текущий ремонт за предыдущие три года составляет:

$$(23\ 000 + 36\ 000 + 28\ 000) / 3 = 29\ 000 \text{ руб.}$$

Поскольку сметная стоимость ремонтных работ превышает среднюю величину расходов на ремонт за предыдущие три года ( $30\ 000 > 29\ 000$ ), предельная сумма резерва определена в размере 29 000 руб.

Сумма финансирования капитального ремонта лобзикового станка, приходящаяся на 2015 г., составляет:

$$75\ 000 / 3 = 25\ 000 \text{ руб.}$$

Следовательно, предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт в 2013 г. равен:

$$29\ 000 + 25\ 000 = 54\ 000 \text{ руб.}$$

2. Исходя из совокупной стоимости собственных ОС организации определим максимальный норматив отчислений в резерв, который организация утвердит в учетной политике на 2013 г.

$$(54\ 000 / 900\ 000) \cdot 100 = 6\%.$$

3. Определим сумму отчислений в резерв.

Так как отчетными периодами для организации является месяц календарного года, то в течение 2013 г. расходы в виде отчислений в резерв будут производиться ежемесячно.

$$(900\ 000 \cdot 0,06) / 12 = 4\ 500 \text{ руб.}$$

#### 8.5.4. Резерв предстоящих расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки

Налогоплательщик на основании разработанных и утвержденных программ проведения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок имеет право создавать соответствующий



резерв на срок, на который запланировано проведение научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, но не более двух лет. Размер создаваемого резерва не может превышать планируемые расходы (смету) на реализацию утвержденной программы проведения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок.

Смета на реализацию программы проведения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок может включать только затраты, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (работ, услуг).

Предельный размер отчислений в резервы определяется по формуле:

$$N = I \cdot 0,03 - S,$$

где  $N$  — предельный размер отчислений в резервы;

$I$  — доходы от реализации произведенных товаров (работ, услуг) отчетного (налогового) периода, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ;

$S$  — расходы непосредственно связанные с НИОКР, т.е. отчисления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике», в сумме не более 1,5% доходов от реализации.

Порядок признания расходов в виде отчислений на формирование российского фонда технологического развития (РФТР), а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР установлен п. 3 ст. 262 НК РФ. Для признания этих расходов в целях исчисления налога необходимо, чтобы фонд был зарегистрирован в порядке, установленном Законом № 127-ФЗ. Внебюджетные отраслевые и межотраслевые фонды финансирования НИОКР могут создаваться в федеральных органах исполнительной власти и коммерческих организациях. Расходы в форме финансирования РФТР и иных фондов НИОКР признаются в пределах 1,5% доходов (валовой выручки) от реализации товаров (работ, услуг) на отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода нарастающим итогом.

Сумма отчислений в резерв, включается в состав прочих расходов по состоянию на последнее число отчетного (налогового) периода.

Если сумма созданного резерва, оказалась меньше суммы фактических расходов на проведение программ, разница между указанными суммами учитывается как расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки.

Сумма резерва, не полностью использованная налогоплательщиком в течение срока создания резерва, подлежит восстановлению в составе внереализационных доходов отчетного (налогового) периода, в котором были произведены соответствующие отчисления в резерв.

## 8.6. Порядок учета произведенных затрат в виде неотделимых улучшений в арендованное имущество и имущество, переданное безвозмездно

Неотделимые улучшения — это такие улучшения, которые не могут быть изъяты без причинения вреда арендованному имуществу (п. 2 ст. 623 ГК РФ). Поэтому они являются его неотъемлемой частью и по окончании срока договора аренды подлежат передаче арендодателю. Например, к неотделимым улучшениям могут быть отнесены установка системы кондиционирования здания, пожарной сигнализации, реконструкция помещения, если они прочно связаны с арендованным имуществом и их демонтаж ведет к его негативным изменениям.

В соответствии с п.1 ст.256 НК РФ к амортизируемому имуществу относятся капитальные вложения в арендованные основные средства, произведенные арендатором в форме неотделимых улучшений. Механизм амортизации применяется к неотделимым улучшениям, только если они носят капитальный характер, т.е. связаны с достройкой, дооборудованием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением имущества. Если же затраты осуществляются с целью текущего поддержания основных средств в рабочем состоянии, то их можно списать одновременно в составе прочих расходов (ст. 260 НК РФ).

Амортизироваться могут только те неотделимые улучшения, которые произведены с согласия арендодателя. В противном случае учесть такие затраты при определении налоговой базы по налогу на прибыль нельзя. По общему правилу стоимость неотделимых улучшений, произведенные арендатором, должна быть возмещена арендодателем после окончания срока договора аренды (п. 2 ст. 623 ГК РФ). Однако в договоре аренды могут быть предусмотрены и иные правила возмещения таких расходов, не противоречащие законодательству:

- засчитываться в счет арендных платежей;
- стоимость неотделимых улучшений не возмещается вовсе;
- стоимость капитальных вложений возмещается арендодателем частично.

В связи с этим право на амортизацию принадлежит тому, кто несет бремя расходов на такие улучшения. При частичном возмещении затрат — невозмещенную стоимость капитальных вложений арендатор имеет право амортизировать в общем порядке.

## Пример

ЗАО «Памир» арендует у ЗАО «Эльбрус» офисное помещение. С согласия арендодателя ЗАО «Памир» производит неотделимые улучшения арендованного имущества (проводит работы по модернизации). Документально подтвержденная сумма затрат на капитальные вложения составила 500 000 руб. По договоренности сторон арендодатель выплатил возмещение в размере 200 000 руб. Таким образом, ЗАО «Памир» отразит в составе доходов от реализации 200 000 руб., при этом расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, так же увеличатся на 200 000 руб. Невозмещенную стоимость капитальных вложений в размере 300 000 руб. организация сможет списывать на расходы через амортизацию в течение срока действия договора аренды.

В аналогичном порядке можно амортизировать неотделимые улучшения основных средств, полученных по договору безвозмездного пользования — ссуды. По сути, договор безвозмездного пользования (ссуды) во многом схож с договором аренды (ст. 689 ГК РФ). Отличие по большей части заключается лишь в том, что ссудополучатель пользуется имуществом бесплатно.

Началом начисления амортизации является 1-е число месяца, следующего за месяцем ввода неотделимых улучшений в эксплуатацию. Для определения нормы амортизации по неотделимым улучшениям можно использовать:

- срок полезного использования арендованного (ссуженного) имущества;
- срок полезного использования неотделимых улучшений.

При расчете этих сроков необходимо по-прежнему руководствоваться «Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы». Если же соответствующего срока для неотделимых улучшений в данном документе не предусмотрено, арендатор имеет право установить срок полезного использования согласно техническим условиям или рекомендациям производителя на основании п. 6 ст. 258 НК РФ.

Начисление амортизации производится только в течение срока действия договора аренды либо договора безвозмездного пользования (п. 1 ст. 258 НК РФ). Начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем окончания (расторжения) договора, арендатор (ссудополучатель) обязан прекратить начисление амортизации. Подобный подход может привести к тому, что арендатор (ссудополучатель) не сможет полностью учесть стоимость произведенных улучшений в расходах. В этом случае оставшаяся сумма затрат относится на расходы не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

## 8.7. Порядок учета расходов при реализации амортизируемого имущества

Выручку от реализации амортизируемого имущества налогоплательщик вправе уменьшить:

1) на остаточную стоимость имущества (пп. 1 п. 1 ст. 268, п. 1 ст. 257 НК РФ);

2) на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией, в частности на расходы по оценке, хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества (абз. 12 п. 1 ст. 268 НК РФ).

Остаточная стоимость основных средств определяется по-разному, в зависимости от того, каким методом начисляется амортизация.

При начислении амортизации линейным методом остаточная стоимость основных средств представляет собой разницу между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой амортизации, начисленной за период эксплуатации (абз. 7, 8 п. 1 ст. 257 НК РФ).

При начислении амортизации нелинейным методом остаточная стоимость основных средств, определяется по формуле (абз. 11 п. 1 ст. 257 НК РФ):

$$S_n = S \cdot (1 - 0,01 \cdot k) \cdot n,$$

где  $S_n$  — остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества на истечение число месяцев после их включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);

$S$  — первоначальная (восстановительная) стоимость объекта амортизируемого имущества;

$k$  — норма амортизации (с учетом повышающего коэффициента), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

$n$  — число полных месяцев, прошедших со дня включения объекта амортизируемого имущества в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня его исключения из этой группы (подгруппы). Показатель  $n$  включает месяц выбытия имущества из состава амортизационной группы.

Формирование первоначальной стоимости зависит от способа приобретения основного средства, а именно:

- при получении основного средства в виде безвозмездной помощи первоначальная стоимость определяется исходя из его рыночной цены. Причем такая цена не должна быть ниже остаточной стоимости основного средства, по данным налогового учета передающей стороны. Информация о ценах должна быть подтверждена организацией-получателем документально или путем проведения независимой оценки;

- при выявлении в результате инвентаризации первоначальная стоимость основного средства, определяется как сумма, в которую оно оценено. Это могут быть расходы на доставку и доведение ОС до состояния, в котором оно пригодно к использованию;
- если основное средство изготовлено собственными силами, то первоначальная стоимость определяется в порядке, аналогичном порядку определения стоимости готовой продукции. При этом если данный объект относится к подакцизным товарам, то его стоимость необходимо увеличить на сумму акцизов;
- при изготовлении объекта ОС собственными силами для использования внутри организации, то его первоначальная стоимость определяется в общеустановленном порядке исходя из суммы всех фактических расходов, связанных с изготовлением и доведением объекта до состояния, пригодного к эксплуатации.

При реализации амортизируемого имущества по цене выше его остаточной стоимости, полученный результат является внереализационным доходом, увеличивающим налоговую базу по налогу на прибыль.

При продаже амортизируемого имущества по цене ниже его остаточной стоимости (с учетом расходов, связанных с реализацией), полученный убыток относится на увеличение прочих расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль в следующем порядке:

- сумма убытка признается в составе прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации (п. 3 ст. 268 НК РФ). При этом если к норме амортизации применялся повышающий или понижающий коэффициент, во внимание принимается тот срок полезного использования, который был рассчитан ранее с учетом такого коэффициента, даже несмотря на то что впоследствии данный коэффициент был отменен<sup>1</sup>;
- если же срок фактического использования равен или превышает срок полезного использования, убыток можно признать в полном размере в том месяце, в котором произошла реализация.

Изложенные выше правила применяются и при реализации основного средства, которое в момент реализации находилось на консервации. Срок для списания убытка в этом случае составит разницу между сроком полезного использования основного средства и сроком его фактической эксплуатации.

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 06.04.2012 № 03-03-06/1/189.

## Пример

ЗАО «АВС» в феврале т.г. реализовало ООО «КЛМ» амортизируемое основное средство по цене 118 000 руб. (в том числе НДС 18 000 руб.). Приобретено данное основное средство по цене 500 000 руб. (в том числе НДС 76 271 руб.). За время его эксплуатации начислена амортизация в размере 250 000 руб. Оставшийся срок полезного использования на дату реализации составил 25 месяцев (как в бухгалтерском, так и в налоговом учете). Организация учитывает доходы и расходы для целей налогообложения прибыли по методу начисления.

Для целей исчисления налога на прибыль выручка от реализации ОС составит 100 000 руб. (п. 1 ст. 248, ст. 249 НК РФ).

Остаточная стоимость продаваемого имущества равна 173 729 руб. (500 000 – 76 271 – 250 000).

Так как доходы от реализации амортизируемого основного средства меньше его остаточной стоимости, то в результате такой реализации ЗАО «АВС» получила убыток в размере 73 729 руб. (100 000 – 173 729). Сумма убытка подлежит включению в состав прочих расходов равными долями в течение оставшегося срока полезного использования ОС — 25 месяцев (п. 3 ст. 268 НК РФ) начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором произошла реализация ОС.

## 8.8. Особенности учета доходов и расходов по договору финансовой аренды — лизинга

*Лизинг* — это разновидность аренды. Именно поэтому общие положения гражданского законодательства, регулирующие отношения по аренде и содержащиеся в ст. 606–625 Гражданского кодекса РФ, распространяются и на договоры финансовой аренды (лизинга). При этом существуют и специальные положения, непосредственно регулирующие такой вид договора аренды, как лизинг, предусмотренные ст. 665–670 Гражданского кодекса РФ.

Главной отличительной особенностью лизинга от аренды является то, что лизингодатель специально приобретает определенное имущество для предоставления в лизинг у указанного продавца. При аренде, как правило, во временное пользование передается собственное, временное неиспользуемое имущество, которое не покупается специально для определенного арендатора.

В зависимости от срока полезного использования объекта лизинга и экономической сущности договора лизинга можно выделить финансовый лизинг и операционный (оперативный) лизинг.

При *финансовом* лизинге срок договора лизинга сравним со сроком полезного использования предмета лизинга. По окончании договора лизинга остаточная стоимость лизингового имущества в

этом случае настолько низкая, что практически без дополнительной оплаты переходит в собственность лизингополучателя. Лизингодатель в течение срока договора за счет лизинговых платежей возвращает себе всю стоимость имущества и получает прибыль от финансовой сделки.

*Оперативный* лизинг характеризуется, напротив, маленьким сроком договора лизинга, который существенно меньше срока полезного использования лизингового имущества. По окончании договора объект лизинга либо возвращается лизингодателю и может быть передан в лизинг повторно, либо выкупается лизингополучателем по остаточной стоимости. Оперативный лизинг наиболее приближен к договору аренды.

Специфической формой лизинга является *возвратный* лизинг. В данном случае продавцом лизингового имущества и лизингополучателем выступает одно и то же лицо. Фактически возвратный лизинг — это форма получения кредита под залог лизингового имущества.

По общему правилу лизингополучатель за свой счет осуществляет техническое обслуживание предмета лизинга и обеспечивает его сохранность. Также в его обязанности входит проведение капитального и текущего ремонта предмета лизинга. В договоре может быть предусмотрен иной порядок, например, капитальный ремонт проводит лизингодатель, а текущий — лизингополучатель. Обязанности могут быть распределены и любым другим способом.

Размер, способ осуществления и периодичность лизинговых платежей фиксируются в договоре. Под *лизинговыми платежами* понимается общая сумма платежей за весь срок действия договора лизинга, в которую входят:

- возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю;
- возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг;
- доход лизингодателя;
- выкупная цена предмета лизинга, если договором предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Размер, способ осуществления и периодичность лизинговых платежей определяются графиком, закрепляемым в договоре. График лизинговых платежей может быть равномерным или неравномерным.

При равномерном графике перечисления лизинговых платежей в течение всего срока действия договора величина каждого платежа одинакова.

Неравномерный график построен по методу уменьшающихся лизинговых платежей, т.е. распределенных во времени неравномерно.

В этом случае основная сумма платежей уплачивается в первые месяцы пользования предметом лизинга, когда каждый последующий лизинговый платеж меньше предыдущего.

Передача предмета лизинга (как при получении имущества, так и при его возвращении лизингодателю) отражается в учете на основании акта приема-передачи или иного другого документа, свидетельствующего о фактической передаче имущества. Законодательно установленной формы передаточного акта не существует. Но можно воспользоваться унифицированной формой акта приема-передачи<sup>1</sup>:

- при передаче основных средств, кроме зданий и сооружений, — форма № ОС-1;
- при передаче зданий, сооружений — форма № ОС-1а;
- при передаче группы объектов основных средств (кроме зданий и сооружений) — форма № ОС-1б.

При расчете налога на прибыль учет лизинговых платежей осуществляется по двум вариантам, а именно:

1. предмет лизинга числится на балансе лизингодателя;
2. предмет лизинга числится на балансе лизингополучателя.

Вне зависимости у кого из контрагентов учитывается на баланс лизинговое имущество право собственности на него на протяжении всего срока действия договора лизинга остается у лизингодателя.

Для того что бы разобраться в порядке исчисления налога на прибыль лизинговых операций необходимо налоговый учет рассмотреть через призму бухгалтерского учета<sup>2</sup>.

Рассмотрим эти варианты более подробно.

**1-й вариант.** *Предмет лизинга числится на балансе лизингодателя.*

Передача имущества лизингополучателю отражается в бухгалтерском учете записями в аналитическом учете по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности». К нему должны быть открыты два специальных субсчета: 03.1 «Имущество, предназначенное для передачи в лизинг», и 03.2 «Имущество, переданное в лизинг».

Начисление амортизации производится в общеустановленном порядке. Так, начислять амортизацию необходимо с месяца, следующего за тем, в котором объект был принят к учету на счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Для обособленного учета сумм амортизации по лизинговому имуществу к данному счету следует открыть дополнительный субсчет «Амортизация по имуществу, переданному в лизинг».

---

<sup>1</sup> Формы утверждены постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

<sup>2</sup> Приказ Минфина РФ от 17.02.1997 № 15 (в ред. от 23.01.2001) «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга».



*1. Учет доходов и расходов у лизингодателя.* В целях налогообложения прибыли лизингодатель признает доходы от лизинга либо как доходы от реализации услуг, если эта деятельность является для него основной, либо как внереализационные доходы. Доходы признаются на дату осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенного договора либо в последний день отчетного или налогового периода исходя из сумм, предусмотренных графиком лизинговых платежей.

Операции по получению лизинговых платежей лизингодатель будет отражать по дебету счета расчетов (62, 76) в корреспонденции со счетом 90 «Выручка». Таким образом, полученные доходы уменьшаются на сумму начисленной амортизации — выкупной стоимости имущества.

По окончании срока действия договора лизинга лизинговое имущество подлежит возврату. Возврат в бухгалтерском учете отражается аналитическими записями по субсчетам «Имущество, предназначенное для передачи в лизинг» и «Имущество, переданное в лизинг» к счету 03. Приходится лизинговое имущество по остаточной стоимости.

*2. Учет доходов и расходов у лизингополучателя.* Лизингополучатель, как и при обычной аренде, отражает полученное имущество за балансом на счете 001 «Арендованные основные средства» по цене, указанной в договоре лизинга. В налоговом учете объект лизинга не учитывает. Это связано с тем, что амортизация при расчете налога на прибыль начисляется, только если имущество числится на балансе.

В целях налогообложения прибыли лизинговые платежи относятся к расходам, связанным с производством и (или) реализацией. В состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, включаются арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество (в т.ч. земельные участки). Начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей за отчетный период отражается по кредиту счета 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам», в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или расходов на продажу. Уплата лизинговых платежей отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам», в корреспонденции со счетом 51 «Расчетный счет».

При возврате лизингового имущества лизингодателю его стоимость списывается с забалансового учета (забалансовый счет 001).

При выкупе лизингового имущества его стоимость списывается с забалансового счета 001. Одновременно производится запись на сумму договора лизинга (с учетом выкупной цены, но без НДС) по дебету счета 01 и кредиту счета 02, субсчет «Амортизация собственных основных средств».

## Пример 1

В январе 2013 г. ЗАО «Лизингополучатель» заключило договор лизинга автомобиля. Сумма договора составила 708 000 руб., в т.ч. НДС — 108 000 руб. Срок действия договора — 5 лет. Лизинговые платежи уплачиваются ежемесячно равными долями по 11 800 руб., в т.ч. НДС — 1800 руб., без выделения выкупной цены имущества.

Автомобиль числится на балансе лизинговой компании, и по истечении срока действия договора право собственности на лизинговое имущество переходит к ЗАО «Лизингополучатель».

ЗАО «Лизингополучатель» отражает поступление лизингового имущества следующим образом:

Дебет 001, субсчет «Имущество, полученное по договору лизинга», — 708 000 руб. — получен в лизинг автомобиль.

В течение пяти лет в бухгалтерском учете ЗАО «Лизингополучатель» будут делаться следующие записи:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам», — 10 000 руб. (11 800 руб. — 1800 руб.) — начислен ежемесячный лизинговый платеж (без НДС);

Дебет 19—1 «НДС» Кредит 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам», — 1800 руб. — учтен НДС по лизинговой плате;

Дебет 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам», Кредит 51 «Расчетные счета» — 11 800 руб. — перечислен лизинговый платеж;

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС», Кредит 19—1 «НДС» — 1800 руб. — на основании полученного счета-фактуры сумма уплаченного НДС предъявлена к налоговому вычету.

По истечении срока действия договора лизинговое имущество принято на баланс ЗАО «Лизингополучатель»:

Кредит 001, субсчет «Имущество, полученное по договору лизинга», — 720 000 руб. — стоимость автомобиля списана с забалансового счета;

Дебет 01 «Основные средства» Кредит 02 «Амортизация основных средств» — 600 000 руб. (708 000 — 108 000) — отражена первоначальная стоимость принятого на баланс автомобиля (без НДС) и сумма начисленной амортизации. В данном случае остаточная стоимость предмета лизинга равна нулю.

**2-й вариант.** *Предмет лизинга числится на балансе лизингополучателя.*

*1. Учет доходов и расходов у лизингодателя.* Доходом лизингодателя является сумма лизингового платежа за исключением выкупной стоимости переданного имущества.

Расходами признаются затраты на приобретение имущества (пропорционально лизинговым платежам) согласно п. 8.1 ст. 272 Налогового кодекса РФ.

Стоимость имущества переданного лизингополучателю отражается на забалансовом счете 001 «Имущество, переданное по договору лизинга» и начисление амортизации в этом случае не предусмотрено.

2. *Учет расходов у лизингополучателя* При передаче лизингового имущества на баланс лизингополучателю необходимо оприходовать его по стоимости указанной в договоре лизинга, т.е в сумме фактических затрат на приобретение этого имущества. При этом расходы лизингополучателя, связанные с доставкой основного средства, полученного по договору лизинга, его доведением до рабочего состояния и т.п., не учитываются в первоначальной стоимости такого объекта, а относятся на расходы<sup>1</sup>.

В бухгалтерском учете оформляются следующие записи:

Д-т 08, субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств», К-т 76, субсчет «Арендные обязательства», — отражены расходы на приобретение основного средства в составе капитальных затрат, равные сумме лизинговых платежей за весь период договора без НДС, включая выкупную стоимость;

Д-т 19, К-т 76, субсчет «Арендные обязательства», — отражена сумма НДС со стоимости полученного имущества.

При условии готовности оборудования к использованию и соблюдении других требований оборудование должно быть учтено в составе основных средств:

Д-т 01, субсчет «Арендованное имущество», К-т 08, субсчет «Приобретение отдельных объектов ОС».

Срок полезного использования предмета лизинга может быть равен сроку лизинга, предусмотренному договором. Установление такого срока возможно, если объект лизинга переходит в собственность лизингополучателя.

Ежемесячно в течение срока действия договора лизинга в учете оформляются следующие записи:

Дт 76, субсчет «Арендные обязательства», К-т 51 — перечислен ежемесячный платеж лизингодателю;

Д-т 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС», К-т 19 — принят к вычету НДС по лизинговому платежу;

Д-т 20 «Затраты по производству», К-т 02, субсчет «ОС в лизинге», — начислена амортизация по предмету лизинга.

Если договором лизинга предусмотрен выкуп лизингового имущества, в результате которого собственником предмета сделки становится лизингополучатель, в целях минимизации налоговых рисков сторонам следует предусмотреть в самом договоре лизинга или в дополнительном соглашении к нему величину выкупной цены предмета лизинга.

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 03.02.2012 № 03-03-06/1/64.

Отсутствие в договоре выкупной цены и сроков ее уплаты под-вергает лизингополучателя риску того, что вычет НДС по всей сум-ме договора может быть признан налоговым органом только после перехода права собственности на имущество, являющееся предме-том лизинга. Это приведет к пересмотру вычета суммы НДС по до-говору лизинга, а также к штрафным санкциям на сумму налога на добавленную стоимость по договору.

*Выкупная цена* предмета лизинга — это неотъемлемая часть ли-зинговых платежей, предусмотренная договором лизинга или до-полнительным соглашением при переходе права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю, в размере, соответствующем уровню рыночных цен.

Выкуп осуществляется либо по истечении срока договора ли-зинга, либо до истечения срока договора лизинга. По сути, эти две ситуации отличаются тем, что в первом случае выкупная стоимость вносится только по окончании договора лизинга в полной сумме. А во втором случае выкупная стоимость вносится частями в тече-ние договора лизинга вместе с лизинговыми платежами.

#### *Налоговый учет при частичной выплате выкупной цены*

---

Независимо от того, на чьем балансе учитывается лизинговое имущество — лизингодателя или лизингополучателя, выкупная цена включается в виде долей в состав лизинговых платежей и выплачи-вается лизингодателю согласно порядку, установленному договором лизинга в течение срока его действия.

У лизингодателя часть лизинговых платежей, поступающих в счет оплаты выкупной цены, является предварительной оплатой за предмет лизинга и не учитывается в составе доходов при налогооб-ложении прибыли до момента перехода права собственности к ли-зингополучателю, при условии определения доходов и расходов по методу начисления (пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Для лизингополучателя выкупная цена является платой за при-обретение амортизируемого имущества, и составляет его первоначальную стоимость. Стоимость амортизируемого имущества пога-шается путем начисления амортизации в соответствии со ст. ст. 257 — 259.3 НК РФ, а если имущество не является амортизируемым, то его стоимость списывается в материальные расходы (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ). Таким образом, до получения права собственности на предмет лизинга, лизингополучатель не имеет права учитывать выкупную цену в составе расходов при налогообложении прибыли (п. 5 ст. 270 НК РФ).

## Пример 1

ЗАО «Лизингодатель» заключил договор финансовой аренды (лизинга) с ООО «Лизингополучатель» сроком на 5 лет. Согласно договору предмет лизинга учитывается на балансе у лизингодателя, по окончании срока его действия или после полной выплаты лизинговых платежей право собственности на предмет лизинга переходит к лизингополучателю.

По указанию ООО «Лизингополучатель», ЗАО «Лизингодатель», за счет собственных средств, приобрел у ООО «Продавец» металлообрабатывающий станок за 5 339 500,00 руб. (в том числе НДС 814 500,00) и передал в декабре т.г. в лизинг.

За весь период нахождения имущества в лизинге предусмотрен платеж в сумме 6 519 500 руб., в том числе:

- вознаграждение лизингодателю — 1 000 000,00 руб. (без НДС);
- выкупная стоимость — 25 000,00 руб. (без НДС);
- амортизационные начисления — 4 500 000 руб. Согласно Классификации основных средств, станок относится к VII группе, со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно. Срок полезного использования был установлен в размере 181 месяца. Амортизация по станку начисляется линейным методом. К основной норме амортизации применяется повышающий коэффициент 3. Сумма начисленной амортизации за один месяц составила 75 000,00 руб. =  $(5\,339\,500,00 - 814\,500,00) \cdot 1 / 181 \cdot 3$ .

В состав ежемесячных лизинговых платежей включается выкупная стоимость. Расчет ежегодных лизинговых платежей представлен в табл. 8.3.

Таблица 8.3

Год	Амортизационные отчисления	Вознаграждение лизингодателю	Выкупная стоимость	Сумма амортизации, вознаграждения и выкупной стоимости	НДС с суммы (18%)	Всего, руб.
1-й	900 000	200 000	5000	1105 000	198 900	1351 100
2-й	900 000	200 000	5000	1105 000	198 900	1351 100
3-й	900 000	200 000	5000	1105 000	198 900	1351 100
4-й	900 000	200 000	5000	1105 000	198 900	1351 100
5-й	900 000	200 000	5000	1105 000	198 900	1351 100
Всего	4500 000	1000 000	25 000	5525 000	994 500	6519 500

Лизинговые платежи перечисляются равными долями начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором станок был передан в

лизинг. Выкупая стоимость в виде долей ежемесячно составляет 416,67 руб. (25 000,00 : 5 : 12). Сумма ежемесячного лизингового платежа с учетом выкупной стоимости составляет 108 658,33 руб. (6 519 500,00 : 5 : 12), в том числе НДС — 16 575,00 руб. (994 500,00 : 5 : 12).

*Лизингополучатель* ежемесячно включает в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, лизинговый платеж в размере 91 666,67 руб. (108 658,33—16 575,00—416,67) в течение всего срока действия договора. Ежемесячная доля лизингового платежа в размере 416,67 руб. учитывается как предварительная плата за приобретение имущества и формирует его первоначальную стоимость. К вычету по НДС лизингополучатель принимает 16 575,00 руб.

*Лизингодатель* учитывает в доходах ежемесячные лизинговые платежи, перечисляемые лизингополучателем, в размере 91 666,67 руб., которые уменьшаются на сумму начисленной амортизации в размере 75 000,00 руб. Следовательно, ежемесячная прибыль лизингодателя составит 16 666,67 руб. (91 666,67—75 000,00). Доля лизингового платежа в размере 416,67 руб. в состав доходов не включается, а учитывается как «авансы полученные». Лизингодатель обязан с получаемого ежемесячно лизингового платежа уплатить НДС в размере 16 575,00 руб. В свою очередь, в соответствии со ст. 171 НК РФ лизингодатель имеет право предъявить к вычету сумму НДС, уплаченную ООО «Продавец» за приобретение металлообрабатывающего станка, в размере 814 500,00 руб. в месяце приобретения имущества.

В декабре 5-го года металлообрабатывающий станок переходит в собственность ООО «Лизингополучатель». Остаточная стоимость равна 25 000,00 руб., такую же сумму составили полученные авансы у лизингодателя и предварительная оплата у лизингополучателя (416,67 · 3 · 12).

У лизингодателя налогооблагаемая база равна нулю, а лизингополучатель включает затраты на выкуп имущества в первоначальную стоимость, которая будет входить в состав текущих расходов посредством начисления амортизации в сумме 206,62 руб. (25 000,00 : 121), так как срок полезного использования составит 121 мес. (181—60).

## 8.9. Особенности определения налоговой базы при уступке права требования

Проблема неплатежей и сбалансированного управления налоговой нагрузкой предприятия может быть решена при помощи уступки права требования. Данная возможность предусмотрена ст. 389 Гражданского кодекса РФ путем заключения договора цессии. Заключение договора цессии позволяет получить «живые деньги» вместо «виртуальной» дебиторской задолженности с неопределенными перспективами превратиться в реальные денежные средства.

Фактически продавец уступает (продает) задолженность покупателя третьему лицу, получая денежные средства. При этом неплатежеспособный покупатель остается должен третьему лицу соответствующую сумму долга. К недостаткам данного метода можно отнести тот факт, что просроченная задолженность на практике, как правило, реализуется ниже номинала, что может нанести ущерб экономическим интересам компании-поставщика.

По налогу на прибыль организаций правоотношения по переходу прав требования от одного кредитора к другому регулируются ст. 279 НК РФ, в которой закреплен порядок налогообложения операций, как при первичной уступке, так и по переуступке прав требования (вторичная уступка). Поскольку просроченная задолженность на практике, как правило, реализуется ниже номинала, т.е. с убытком, налоговое законодательство предусматривает право учитывать отрицательный результат. Так, у первоначального кредитора при совершении уступки денежного требования отрицательная разница между доходом от реализации этого требования и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком. Правила учета убытка зависят от наступления срока оплаты по данному требованию:

- если срок оплаты не наступил, то убыток включается в налоговую базу единовременно на дату уступки, но не более размера, который определяется по правилам ст. 269 НК РФ для расчета процентов по долговым обязательствам;
- при уступке денежного требования после наступления срока платежа учет убытка для целей налогообложения признается в полном объеме, но в два этапа:
  - а) 50 процентов от суммы убытка включается в состав внереализационных расходов на дату уступки права;
  - б) 50 процентов от суммы убытка включается в состав внереализационных расходов по истечении 45 календарных дней с даты уступки права.

## Пример

ООО «Утро» 21 марта т.г. оформило договор уступки по обязательству ООО «День» с ЗАО «Вечер». Стоимость основного договора составляет 525 000 руб., а требование уступлено по цене 500 000 руб.

*Вариант 1.* ООО «День» должно заплатить по договору 29 апреля т.г., т.е. уступка осуществлена за 40 дней до наступления срока уплаты. Значит ООО «Утро» рассчитывает убыток исходя из предельных процентов дохода от уступки права требования. Убыток равен предельной величине процентов за период от даты платежа до даты уступки. Ставка рефинансирования ЦБ РФ в этот период составляла 8%.

Предельная величина процентов равна 8,8% ( $8 \cdot 1,1$ )<sup>1</sup>. Следовательно, в налоговом учете ООО «Утро» может признать убыток от уступки права требования в сумме, не превышающей 4821,92 руб. ( $500\,000 \times \times 0,088: 365 \cdot 40$ ).

*Вариант 2.* ООО «День» должно было заплатить по договору 1 марта т.г., т.е. уступка осуществлена через 21 день после наступления срока уплаты. ООО «Утро» рассчитывает убыток в следующем порядке — 12500 руб. убытка признается на день уступки права требования, а вторая половина — 12500 руб. через 45 дней (5 мая т.г.).

И в первом и во втором случае ЗАО «Вечер» получает прибыль в сумме 25 000 руб. ( $525\,000 - 500\,000$ ) и обязано исчислить налог на прибыль в сумме 5 000 руб.

## 8.10. Определение налоговой базы по объектам обслуживающих производств и хозяйств (ОПХ)

Многие из крупных коммерческих организаций имеют на своем балансе объекты жилищно-коммунального хозяйства и социально-культурной сферы, или, как их еще называют, объекты непроизводственной сферы. Однако такое название в большинстве случаев носит достаточно условный характер. Ведь содержание этих объектов предполагает наличие обслуживающих производств и хозяйств, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ (оказанием услуг), явившихся целью создания организации. И хотя деятельность данных объектов не относится к основной деятельности организации, она является производственной и служит для получения прибыли в результате производства продукции (выполнения работ, предоставления услуг).

Содержание таких объектов на балансе не всегда выгодно, поскольку с экономической точки зрения они не являются эффективными, так как затраты на их содержание значительны, а доходы, как правило, невелики. Но наличие объектов непроизводственной сферы на балансе организации значительно повышает ее социальную значимость, поскольку создает дополнительные блага для ее работников.

К объектам обслуживающих производств и хозяйств относятся:

- подсобные хозяйства;
- объекты жилищно-коммунального хозяйства;
- объекты социально-культурной сферы;

---

<sup>1</sup> С 1 января 2011 г. по 31 декабря 2012 г. — равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающей ставку рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенную в 1,8 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной произведению ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации и коэффициента 0,8 — по долговым обязательствам в иностранной валюте.



- учебно-курсовые комбинаты;
- иные аналогичные хозяйства, производства и службы.

Структурное подразделение может быть признано объектом обслуживающих производств и хозяйств как в случае его территориальной обособленности от головной организации, так и в случае, если оно находится по тому же адресу, что и головная организация.

Перечисленные объекты признаются объектами обслуживающих производств при соблюдении следующих условий:

- подразделение включено в перечень объектов обслуживающих производств и хозяйств;
- деятельность объекта обслуживающих производств и хозяйств является для организации вспомогательной;
- реализация товаров (работ, услуг) производится не только своим работникам, но и сторонним лицам.

Если объект ОПХ обслуживает только работников организации, расходы, связанные с его содержанием, подлежат включению в состав прочих расходов, на основании пп. 48 п. 1 ст. 264 НК РФ<sup>1</sup>.

Статья 275.1 НК РФ устанавливает специальный порядок учета убытков для целей налогообложения обслуживающих производств и хозяйств, а не порядок учета расходов.

Убытки от деятельности ОПХ учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль с соблюдением ограничительных условий, установленных ч. 5 ст. 275.1 НК РФ:

- стоимость реализуемых товаров (работ, услуг) должна соответствовать стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями, осуществляющими аналогичную деятельность, связанную с использованием объектов ОПХ;
- расходы на содержание объектов ОПХ не должны превышать обычные расходы на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемые специализированными организациями, для которых такая деятельность является основной;
- условия оказания услуг, выполнения работ не должны существенно отличаться от условий оказания услуг, выполнения работ специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

Сведения, необходимые для подтверждения соблюдения всех условий, указанных в ст. 275.1 НК РФ, налогоплательщик должен собрать самостоятельно.

Таким образом, убытки от деятельности, связанной с использованием объектов ОПХ, уменьшают налогооблагаемую прибыль в размере фактических затрат при наличии условий, свидетельствующих

<sup>1</sup> Письмо Минфина РФ от 18.03.2011 № 03-03-06/1/146.

щих о том, что стоимость услуг, условия их оказания и расходы на содержание объектов ОПХ являются обычными (типичными). Критерием этого служит деятельность специализированных организаций по обслуживанию аналогичных объектов. Под специализированными организациями, следует понимать организации, для которых деятельность по использованию объектов ОПХ является основной. Другими словами, это организации, созданные для осуществления такой деятельности.

При невыполнении хотя бы одного из трех условий убыток, полученный при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов ОПХ, нельзя учесть в уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль от основной деятельности организации. Сумма убытка может быть перенесена на срок, не превышающий 10 лет и на его погашение может направляться только прибыль, полученная объектами ОПХ в течение данного срока.

В свою очередь, прибыль, полученная по результатам деятельности, связанной с использованием объектов ОПХ, принимается в расчет общей налоговой базы по организации.

С 01.01.2011 организации, численность работников которых составляет не менее 25% работающего населения соответствующего населенного пункта и в состав которых входят структурные подразделения по эксплуатации объектов жилищного фонда, а также объектов социально-культурной сферы вправе принять для целей налогообложения прибыли, фактически осуществленные расходы на содержание этих объектов. Расчет предельного размера численности работающего населения соответствующего населенного пункта производится исходя из отношения общего количества работников организации (с учетом сотрудников всех филиалов и иных обособленных подразделений) к численности работающего населения того населенного пункта, в котором расположен объект ОПХ.

### **Пример**

Основным видом деятельности ОАО «Мир» является производство и реализация электроприборов. За налоговый период доходы общества по данному виду деятельности составили 12 000 000 руб. без НДС, расходы — 8 400 000 руб. (прямые — 8 000 000 руб., косвенные — 400 000 руб.). Получена прибыль в размере 3 600 000 руб. (12 000 000 — 8 400 000).

На балансе ОАО «Мир» числится база отдыха, реализующая услуги как своим работникам, так и сторонним лицам. За налоговый период доходы от предоставления услуг базы отдыха составили 4 200 000 руб. без НДС, расходы по содержанию базы отдыха — 4 800 000 руб. Таким образом, по базе отдыха получен убыток в размере 600 000 руб. (4 800 000 — 4 200 000).

На территории муниципального образования по месту нахождения общества работают специализированные организации по оказанию услуг в сфере отдыха с использованием объектов базы отдыха. Допустим:

1) условия оказания услуг базой отдыха ОАО «Мир», соответствуют условиям, расходам и стоимости услуг, оказываемых специализированными организациями (аналогичными базами отдыха). Таким образом, ОАО «Мир» на погашение убытка, полученного от деятельности базы отдыха, может направить прибыль от основной деятельности. Налоговая база по налогу на прибыль за налоговый период составит 3 000 000 руб. (3 600 000 — 600 000);

2) при несоответствии условия признания убытка, полученного при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов ОПХ, указанные в ст. 275.1 НК РФ, полученный убыток, не уменьшает налогооблагаемую прибыль организации за прошедший налоговый период, а переносится на последующие 10 лет и на его погашение ОАО «Мир» вправе направить только прибыль от деятельности базы отдыха. Налоговая база по налогу на прибыль организации за налоговый период в этом случае равна 3 600 000 руб.

### 8.11. Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях (дивиденды)

В условиях рыночной экономики достаточно распространенной организационно-правовой формой российских коммерческих организаций является акционерное общество. В соответствии с п. 1 ст. 42 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», акционерные общества вправе по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев и (или) по результатам финансового года принимать решения о выплате дивидендов по размещенным акциям. Возможность получения дивидендов является одним из наиболее привлекательных свойств акции как ценной бумаги для инвестора.

Дивиденд — часть чистой прибыли, подлежащая распределению среди акционеров и приходящаяся на одну акцию за определенный период. Дивиденд устанавливается в денежном выражении или в процентах к номиналу.

Суммарная чистая прибыль, подлежащая распределению между акционерами за определенный период деятельности акционерного общества, называется массой дивиденда.

Решение о выплате (объявлении) дивидендов может быть принято в течение трех месяцев после окончания соответствующего периода, оформляется протоколом и содержит информацию о раз-

мере годового дивиденда и форме его оплаты по акциям каждой категории (типа). Источником выплаты дивидендов является прибыль акционерного общества после налогообложения (чистая прибыль общества). Чистая прибыль общества определяется по данным бухгалтерской отчетности.

Общество обязано выплатить дивиденды, объявленные по акциям находящиеся в обращении. Срок и порядок выплаты дивидендов определяются уставом общества или решением общего собрания акционеров. В случае если уставом общества срок выплаты дивидендов не определен, этот срок не может превышать 60 дней со дня принятия решения о выплате дивидендов.

К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами РФ, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств. При этом налогоплательщики, получающие дивиденды от иностранной организации, в том числе через постоянное представительство иностранной организации в РФ, не вправе уменьшать сумму налога на прибыль с дивидендов, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, если иное не предусмотрено международным договором об избежании двойного налогообложения.

Согласно ст. 250 НК РФ доход, получаемый организацией в виде дивидендов от долевого участия в других организациях (в том числе и от иностранной организации), признается внереализационным доходом и облагается налогом на прибыль по ставке 9%.

В том случае, когда дивиденды выплачивает российская организация, она признается налоговым агентом, на которого возлагаются обязанности по исчислению, удержанию налога на прибыль из доходов акционеров и его перечислению в бюджет (пп. 1 п. 5 ст. 286 НК РФ). Налог на прибыль с дивидендов удерживается в момент выплаты доходов и перечисляется в бюджет не позднее дня следующего за днем выплаты дохода (п. 4 ст. 287 НК РФ).

Налоговая база, включает три составляющих дивидендов:

- полученные от иностранной организации;
- начисленные иностранной организации и (или) физическому лицу, не являющемуся резидентом РФ;
- начисленные акционерам (юридическим и физическим лицам) — резидентам РФ.

Размер налога определяется в соответствии с п. 2 ст. 275 Налогового кодекса РФ. Сумма налога, подлежащего удержанию из доходов налогоплательщика — получателя дивидендов, исчисляется налоговым агентом по формуле:

$$H = K \cdot C_n \cdot (d - D),$$

где  $H$  — сумма налога, подлежащего удержанию;

$K$  — отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика — получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению налоговым агентом;

$C_n$  — налоговая ставка;

$d$  — общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом в пользу всех налогоплательщиков — получателей дивидендов;

$D$  — общая сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде к моменту распределения дивидендов в пользу налогоплательщиков — получателей дивидендов, при условии, что данные суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных налоговым агентом в виде дивидендов.

Общая сумма налога определяется как произведение ставки налога и разницы между суммой дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками) в текущем налоговом периоде, уменьшенной на суммы дивидендов, подлежащих выплате налоговым агентом в текущем налоговом периоде, и суммой дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде, если данные суммы дивидендов ранее не участвовали в расчете при определении облагаемого налогом дохода в виде дивидендов.

Таким образом, акционерное общество имеет право уменьшать начисленные акционерам дивиденды на дивиденды, которые были получены самим акционерным обществом.

Дивиденды, полученные налоговым агентом ранее предыдущего налогового периода, при расчете показателя  $D$  не учитываются.

С дивидендов, выплаченных физическим лицам, налог удерживается по ставке:

- 9% — если получатель является налоговым резидентом РФ;
- 15% — если получатель является нерезидентом.
- 0% — с организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, если на день принятия решения о выплате дивидендов получающая организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владела на праве собственности не менее чем 50-процентной

долей в уставном капитале организации, выплачивающей дивиденды. Если же при соблюдении данных условий получателем дивидендов является иностранная компания — налог удерживается по ставке 15%<sup>1</sup>.

### Пример

Учредители ООО «Шаг» в соответствии с Уставом и имеющие доли в размере:

ОАО «След» — 51%;

ЗАО «Свет» — 19%;

Австрийская компания — 20% (стоимость доли 5,5 млн руб.);

Гражданин Пичугин А.А. — налоговый резидент РФ — 10%

приняли 01.03.2013 решение о распределении между собой чистой прибыли полученной за 2012 г. в сумме 5 млн руб. пропорционально их долям в уставном капитале. Дивиденды выплачены всем участникам 18.03.2013. Состав участников и размер их долей в течение последнего года не менялись.

Австрийская компания имеет право на пониженную ставку по налогу на прибыль — 5%, поскольку размер ее доли более 10% и стоимость доли более 100 тыс. долл. США (п. п. 2 ст. 10 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13.04.2000). Так же, компанией представлен документ, подтверждающий ее постоянное местонахождение, заверенный компетентным органом Австрии (Федеральным министром финансов).

ООО «Шаг» получило в 2012 г. дивиденды в размере 100 тыс. руб.

Решение:

Сумма дивидендов ОАО «След» —  $5\,000\,000 \cdot 0,51 = 2\,550\,000$  руб.

Сумма дивидендов ЗАО «Свет» —  $5\,000\,000 \cdot 0,19 = 950\,000$  руб.

Сумма дивидендов Пичугина А.А. —  $5\,000\,000 \cdot 0,10 = 500\,000$  руб.

Сумма дивидендов Австрийской компании —  $5\,000\,000 \cdot 0,20 = 1\,000\,000$  руб.

Показатель «д» из формулы расчета по ставке 9% (сумма дивидендов к выплате российским участникам):

$d = 5\,000\,000 - 1\,000\,000 = 4\,000\,000$  руб.

Показатель «д» и «Д» из формулы расчета по ставке 9%:

$d - D = 4\,000\,000 - 100\,000 = 3\,900\,000$  руб.

Рассчитаем налог, удерживаемый с доходов каждого участника:

1) ОАО «След» — 0 руб., так как доля больше 50%, срок владения больше 1 года;

2) ЗАО «Свет» —  $950\,000 : 4\,000\,000 \cdot 0,09 \cdot 3\,900\,000 = 83\,362,50$  руб.;

3) Гр. Пичугин А.А. —  $500\,000 : 4\,000\,000 \cdot 0,09 \cdot 3\,900\,000 = 43\,875$  руб.;

---

<sup>1</sup> Ставка может изменяться в зависимости от Соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенного иностранным государством с Россией

4) Австрийская компания —  $1\,000\,000 \cdot 0,05 = 50\,000$  руб.

Сумма к выплате каждому участнику за минусом удерживаемого налога:

1) ОАО «След» — 2 550 000 руб.;

2) ЗАО «Свет» —  $950\,000 - 83\,362,50 = 866\,637,50$  руб.;

3. Гр. Пичугину А.А. —  $500\,000 - 43\,875 = 456\,125$  руб.;

4. Австрийской компании —  $1\,000\,000 - 50\,000 = 950\,000$  руб.

## 8.12. Налоговый учет

Исчисление налоговой базы по итогам каждого отчетного (налогового) периода осуществляется на основе данных налогового учета, представляющего систему обобщения информации на основе данных первичных документов, сгруппированных в последовательном порядке от одного налогового периода к другому. Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения, сумму остатка расходов, подлежащих отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу. Порядок и формы ведения налогового учета разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно, устанавливаются в учетной политике и утверждаются соответствующим приказом руководителя организации. Подтверждением данных налогового учета являются:

- 1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- 2) аналитические регистры налогового учета, разработанные;
- 3) расчет налоговой базы.

Содержание данных налогового учета является налоговой тайной. За ее разглашение предусмотрена ответственность установленная законодательством об административных и уголовных правонарушениях.

### Вопросы для самопроверки

1. Кто является налогоплательщиком и налоговым агентом по налогу на прибыль?
2. Перечислите объекты обложения налогом на прибыль.
3. Приведите характеристики элементов налога на прибыль.
4. Какие доходы от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационные доходы учитываются для целей налогообложения прибыли?
5. Каковы требования налогового законодательства к расходам, учитываемым при формировании налоговой базы по налогу на прибыль?

6. Каков состав расходов, связанных с производством и реализацией продукции?
7. Каков состав внереализационных расходов?
8. Как проводится начисление амортизации по основным средствам?
9. Перечислите виды расходов по оплате труда и содержанию работников, влияющие на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль.
10. Каковы особенности исчисления налога на прибыль по обособленным подразделениям?
11. Назовите методы и порядок их применения при определении доходов и расходов для целей исчисления налога на прибыль.
12. Как начисляется налоговая база по налогу на прибыль организаций?
13. Назовите налоговый период, ставки налога на прибыль организаций.
14. Каков порядок исчисления налога на прибыль организаций?
15. Каков порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных для целей налогообложения прибыли?
16. Каков порядок определения расходов по торговым операциям для целей налогообложения прибыли?
17. Каков порядок налогообложения иностранных юридических лиц?
18. Каков порядок и сроки уплаты налога на прибыль?



## Библиографический список

---

### Основная литература

- Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I и II.  
Налоговый кодекс Российской Федерации. Части I и II.  
Таможенный кодекс Таможенного союза.  
Приказ МНС России от 28.03.2003 № БГ-3—23/150 «Об утверждении Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций» (с изм., внесенными Решением ВАС РФ от 27.04.2012 № 1896/12).  
Приказ МНС России от 28.07.2003 № БГ-3—09/426 «Об учете в налоговых органах иностранных организаций» (в ред. Приказа Минфина РФ от 30.09.2010 № 117н).  
Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. М.: Юрайт Гарант, 2012.  
Черник Д.Г. Кризис и налоги. М.: Экономика, 2011.  
Майбуров И.А. Налоговые системы. М.: Юнити, 2012

### Дополнительная литература

- Закон РФ от 27.12.1991 № 2118—1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».  
Закон РСФСР от 21.03.91 № 943—1 «О Государственных налоговых органах».  
*Петров А.М.* Договоры. Оптимизация налогообложения. М.: Рид Групп, 2012.  
*Дадашев М.З., Пайзулаев И.Р.* Налоговый контроль в Российской Федерации. М.: КноРус, 2012.  
*Элгуд Г., Шуцман М., Футлон Т.* Эффективное управление налогообложением. Альпина Паблишен, 2011.  
*Вылкова Е.С.* Налоговое планирование. М.: Юрайт, 2011.  
*Филосова Т.Г.* Лизинговый бизнес: Учебник. М: ЮНИТИ-ДАНА, М: 2010.

## Оглавление

---

<b>Введение</b>	<b>3</b>
<b>Раздел I. Налог на добавленную стоимость</b>	<b>7</b>
<b>Глава 1. Экономическая сущность налога.</b>	
<b>Элементы налогообложения</b>	<b>7</b>
1.1. Экономическая сущность налога	7
1.2. Плательщики. Порядок получения права на освобождение от обязанностей плательщика	8
1.3. Определение места реализации товаров (работ, услуг)	8
1.4. Базовые понятия, применяемые в НК РФ	9
1.5. Объект налогообложения. Операции, не признаваемые объектом налогообложения	10
1.5.1. Операции, не признаваемые объектом налогообложения	11
1.6. Льготы, предусмотренные налоговым законодательством при исчислении налога	12
1.7. Налоговая база. Порядок определения	13
1.7.1. Суммы, на которые может быть увеличена налоговая база	16
1.8. Момент определения налоговой базы	17
1.9. Налоговые ставки НДС. Порядок применения	18
1.10. Порядок исчисления НДС, подлежащего уплате в бюджет	21
1.10.1. НДС исчисленный	22
1.10.2. НДС — налоговые вычеты	23
1.11. Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)	26
1.12. Возмещение НДС из бюджета. Заявительный порядок возмещения налога	27
1.13. Налоговый период и сроки уплаты налога в бюджет	29
1.14. Налоговая декларация	30

<b>Глава 2. Особенности налогообложения отдельных операций, осуществляемых в коммерческой деятельности</b>	<b>32</b>
2.1. Налоговый учет. Счет-фактура	32
2.1.1. Счет-фактура с предоплаты	38
2.1.2. Корректировочный счет-фактура	39
2.2. Налогообложение операций реализации товаров (работ, услуг) по соглашению о предоставлении отступного и новации	40
2.2.1. Налоговые обязательства по соглашению о новации	40
2.2.2. Налоговые обязательства по соглашению о предоставлении отступного	43
2.3. Реализация предметов залога	47
2.4. Передача имущественных прав	50
2.4.1. Договор цессии	50
2.4.2. Факторинговые операции	53
2.5. Передача прав, связанных с заключением договора, арендных прав	57
2.6. Передача имущественных прав на жилые дома и нежилые помещения, доли в них, гаражи и машино-места	60
2.7. Передача товаров, выполнение работ, оказание услуг для собственных нужд	62
2.8. Финансовая аренда — лизинг	63
2.9. Передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе	71
2.9.1. Договор дарения	72
2.9.2. Прощение долга	72
2.10. Товарообменные (бартерные) операции	73
2.10.1. Внешнеторговые бартерные сделки	75
2.11. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	79
2.12. Ввоз товаров на территорию Российской Федерации	82
2.13. Уплата НДС в различных таможенных процедурах	89
2.14. Реализация предприятия в целом как имущественного комплекса	94
<b>Глава 3. Порядок исчисления НДС по операциям, осуществляемым с особыми условиями</b>	<b>100</b>
3.1. Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)	100

3.1.1. Особенности учета НДС клиринговыми компаниями	103
3.1.2. Особенности учета налога банками, страховыми организациями, негосударственными пенсионными фондами	105
3.2. Восстановление НДС, ранее принятого к вычету	108
3.2.1. Вклад в уставный капитал хозяйственных обществ и паевых фондов кооперативов	109
3.2.2. Использование имущества в операциях, не облагаемых НДС	112
3.2.3. Операции, местом реализации которых не признается Российская Федерация	113
3.2.4. Вывоз товаров, оказание услуг, выполнение работ, имущественных прав, основных средств и нематериальных активов в таможенной процедуре экспорта	114
3.2.5. Восстановление НДС, ранее принятого к вычету с предоплаты	116
3.3. Исчисление НДС с сумм штрафных санкций	118
3.4. Исчисление НДС по предоставленным скидкам, бонусам	119
3.4.1. Предоставление (получение) скидок	120
3.4.2. Предоставление (получение) бонусов	120
3.5. Исчисление НДС налоговыми агентами	124
3.5.1. Приобретение товаров (работ, услуг) у иностранной организации	126
3.5.2. Аренда государственного имущества	130
3.5.3. Реализация государственного имущества коммерческой организацией	131
3.5.4. Посреднические договоры с иностранной организацией	133
3.6. Налоговые обязательства по НДС по посредническим договорам	134
3.6.1. Договор поручения	138
3.6.2. Агентский договор	139
3.6.3. Договор комиссии	142
3.7. Исчисление и уплата в бюджет налога при осуществлении операций по договорам, предусматривающим особые условия	146
3.7.1. Договор простого товарищества	146
3.7.2. Доверительное управление	148
<i>Вопросы для самопроверки</i>	<i>150</i>

<b>Раздел II. Акцизы</b>	<b>151</b>
<b>Глава 4. Сущность акцизов</b>	<b>151</b>
4.1. Базовые понятия, используемые налоговым законодательством РФ для подакцизной продукции	151
4.2. Характеристика подакцизных товаров	155
4.2.1. Спирт и спиртосодержащая продукция	155
4.2.2. Горюче-смазочные материалы	157
4.2.3. Табачная продукция. Определение максимальной розничной цены	158
4.2.4. Товары, не являющиеся подакцизными	161
<b>Глава 5. Порядок исчисления и уплаты налога в бюджет</b>	<b>162</b>
5.1. Плательщики акцизов	162
5.2. Объект налогообложения	162
5.3. Операции, не признаваемые объектом налогообложения	164
5.4. Операции, освобождаемые от налогообложения	166
5.5. Налоговая база. Порядок определения	166
5.6. Момент определения налоговой базы	167
5.7. Налоговые ставки	170
5.8. Порядок исчисления акциза	173
5.9. Авансовые платежи акциза	175
5.9.1. Условия для освобождения от уплаты авансовых платежей	176
5.9.2. Порядок освобождения от уплаты авансового платежа	178
5.10. Налоговые вычеты	179
5.11. Порядок отнесения акциза на расходы по налогу на прибыль	180
5.12. Налоговый период и порядок уплаты акциза	180
<b>Глава 6. Особенности обложения акцизами отдельных операций, осуществляемых в коммерческой деятельности</b>	<b>182</b>
6.1. Перемещение подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации	182
6.2. Перемещение подакцизных товаров через таможенную границу Таможенного союза	184
<i>Вопросы для самопроверки</i>	<i>195</i>

<b>Раздел III. Налог на прибыль организаций</b>	<b>196</b>
<b>Глава 7. Экономическая сущность налога на прибыль.</b>	
<b>Элементы налогообложения</b>	<b>196</b>
7.1. Экономическая сущность налога на прибыль	196
7.2. Плательщики налога на прибыль	197
7.3. Объект налогообложения	197
7.4. Порядок определения налоговой базы	198
7.5. Ставки налога на прибыль	199
7.6. Методы признания доходов и расходов	201
7.6.1. Кассовый метод	201
7.6.2. Метод начисления	203
7.7. Порядок определения доходов	204
7.7.1. Доходы от реализации	204
7.7.2. Внереализационные доходы	204
7.7.3. Неучитываемые доходы	205
7.8. Порядок определения расходов	205
7.9. Расходы, связанные с производством и реализацией	207
7.9.1. Материальные расходы	208
7.9.2. Расходы на оплату труда	209
7.9.3. Амортизационные расходы	209
7.10. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией	215
7.11. Внереализационные расходы	216
7.12. Расходы, не учитываемые для целей налогообложения	216
7.13. Нормируемые расходы	217
7.14. Порядок исчисления и сроки уплаты налога и авансовых платежей	223
<b>Глава 8. Особенности налогообложения отдельных видов     доходов, расходов и категорий налогоплательщиков</b>	<b>229</b>
8.1. Исчисление и уплата налога на прибыль налоговыми агентами	229
8.2. Порядок отнесения прямых расходов в уменьшение доходов при исчислении налога на прибыль	230
8.2.1. Определение суммы прямых расходов организациями, осуществляющими производственную деятельность	230
8.2.2. Порядок определения прямых расходов по торговым операциям	238

8.3. Учет понесенных убытков	242
8.4. Порядок определения доли прибыли, приходящейся на обособленные подразделения	244
8.5. Расходы на создание резервов	247
8.5.1. Резерв по сомнительным долгам	248
8.5.2. Резерв на гарантийное обслуживание и ремонт	251
8.5.3. Резерв на ремонт основных средств	254
8.5.4. Резерв предстоящих расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки	256
8.6. Порядок учета произведенных затрат в виде неотделимых улучшений в арендованное имущество и имущество, переданное безвозмездно	258
8.7. Порядок учета расходов при реализации амортизируемого имущества	260
8.8. Особенности учета доходов и расходов по договору финансовой аренды — лизинга	262
8.9. Особенности определения налоговой базы при уступке права требования	270
8.10. Определение налоговой базы по объектам обслуживающих производств и хозяйств (ОПХ)	272
8.11. Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях (дивиденды)	275
8.12. Налоговый учет	279
<i>Вопросы для самопроверки</i>	279
<b>Материалы по экономике и менеджменту</b>	279
<b>Библиографический список</b>	<b>282</b>

## Вернуться в каталог учебников

### НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:

1. Дипломы, курсовые, рефераты...
2. Диссертации и научные работы.

Тематика любая:

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, экономика, техника, право, менеджмент, финансы, биология...

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ,  
ДИССЕРТАЦИИ:

полные тексты в электронной библиотеке  
[www.учебники.информ2000.pf](http://www.учебники.информ2000.pf).

МННЫХ И

в

ml