**Содержание**

Введение

1. Плательщики налога на прибыль, объект налогообложения

2. Доходы

2.1 Доходы, учитываемые в целях налогообложения налогом на прибыль

2.1.1 Порядок определения доходов

2.2 Доходы от реализации

2.3 Внереализационные доходы

2.4 Доходы иностранных организаций, не имеющих постоянных представительств в Российской Федерации

2.5. Доходы, не учитываемые в целях налогообложения налогом на прибыль

3. Порядок определения расходов. Группировка расходов

3.1 Порядок определения расходов

3.2 Классификация расходов для целей налогообложения

3.3 Расходы, не учитываемые в целях налогообложения

4. Методы признания расходов и доходов

5. Налоговые ставки

6. Налоговая база. Исчисление налогооблагаемой прибыли

6.1 Метод начисления

6.2 Кассовый метод

6.3 Уменьшение налоговой базы на убытки предыдущих периодов

7. Налоговый (отчетный) период

8. Порядок исчисления налога и авансовых платежей

9. Порядок и сроки уплаты налога. Налоговая декларация

10. Практическая часть

Список литературы

Приложение

**Введение**

Государственная власть любого государства, в т.ч. России, на протяжении всей истории своего существования нуждалась, нуждается, и будет нуждаться в дешевых средствах, необходимых для выполнения присущих ей функций перед обществом. Одним из таких дешевых средств являются налоги.

В современном понимании налог - это обязательный, принудительный, безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и граждан в форме отчуждения принадлежащих им на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в бюджет и внебюджетные фонды в определенных законодательством размерах и в установленные сроки в целях финансового обеспечения государства и его территориальных образований.

В современных условиях выживаемость предприятия в конкурентной среде зависит от его финансовой устойчивости, которая достигается посредством повышения эффективности производства на основе экономического использования всех видов ресурсов, снижения затрат, выявления имеющихся резервов повышения производства продукции (работ, услуг) и увеличения прибыли.

Прибыль служит критерием эффективности деятельности предприятия и основным внутренним источником формирования его финансовых результатов. Финансовый результат хозяйственной деятельности организации определяется показателем прибыли или убытка, формируемым в течение календарного (хозяйственного) года.

Финансовый результат представляет собой разницу от сравнения сумм доходов и расходов организации. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества организации - прибыль, а расходов над доходами – уменьшение имущества - убыток. Полученный организацией за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению или уменьшению капитал организации.

Налог на прибыль наряду с налогом на добавленную стоимость является составным элементом налоговой системы России и служит инструментом перераспределения национального дохода. Однако в отличие от НДС данный налог является прямым, т.е. его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата- прибыли. В связи с этим налог на прибыль влияет на инвестиционные процессы и процесс наращивания капитала. В доходной части бюджета он занимает третье место, после НДС и акцизов. В структуре налоговых доходов Федерального бюджета он составляет около 15%.

Плательщиками налога на прибыль являются предприятия и организации, их филиалы и другие аналогичные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный счет. Объектом обложения налогом является валовая прибыль, которая представляет собой сумму прибыли (убытка) от реализации товаров, работ, услуг, основных фондов, иного имущества предприятия и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Решение проблем, связанных с правильным применением действующего законодательства о налогообложении прибыли предприятий и организаций, следует начинать с ответа на следующий вопрос: какие средства, полученные предприятием при его создании и в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности, как в денежной, так и в материально-вещественной форме, следует считать доходами, подлежащими обложению налогом на прибыль.

Для этих целей предприятия следует разделить на две основные группы:

1) осуществляющие деятельность с целью получения прибыли (дохода);

2) не преследующие цели получения дохода.

К первой группе относятся практически все предприятия, созданные для осуществления предпринимательской деятельности. Ко второй группе предприятий относятся бюджетные организации, т.е. предприятия, расходы которых, связанны с осуществлением основной деятельности, полностью или частично покрываются из бюджетов всех уровней, а также некоммерческие организации (общественные организации и фонды, концерны, объединения и союзы предприятий, международные некоммерческие организации и фонды), деятельность которых согласно условиям, определенным в их уставах, финансируется главным образом учредителями.

**1. Плательщики налога на прибыль, объект налогообложения**

Согласно ст. 246 НК РФ налогоплательщиками налога на прибыль являются:

- российские организации;

- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства;

- иностранные организации, получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Под российскими организациями понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации. Важно, что исходя из такой формулировки налогоплательщиками налога на прибыль признаются все юридические лица - как коммерческие, так и некоммерческие организации (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 24.11.2005 N 412-О). Следовательно, на любые учреждения (в том числе школы), унитарные предприятия, кооперативы также возложена обязанность по уплате налога на прибыль. Однако для указанных организаций не всякий доход будет облагаться налогом на прибыль. Так, например, членские взносы, направляемые на достижение целей некоммерческой организации, не относятся к доходам, подлежащим налогообложению (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.08.2006 N А05-17869/2005-19).

Согласно ст. 11 НК РФ к иностранным организациям относятся иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации. В целях налогообложения прибыли иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность в России через постоянные представительства, следует определить, что именно относится к постоянным представительствам. Согласно п. 2 ст. 306 НК РФ под постоянным представительством понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно ведет предпринимательскую деятельность на территории России. Таким образом, во-первых, постоянным представительством признается любое отделение, вне зависимости от его названия. При этом факт регистрации в качестве постоянного представительства не имеет значения. Сначала обозначается присутствие иностранной организации на территории Российской Федерации, и как только постоянное представительство начинает функционировать, оно должно зарегистрироваться (встать на налоговый учет). Во-вторых, важнейшим признаком образования постоянного представительства является регулярное осуществление предпринимательской деятельности. Такую позицию поддерживает и Минфин России. Как указано в письме от 24.10.2005 N 03-03-04/4/66, иностранные организации, имеющие отделения в Российской Федерации, являются плательщиками налога на прибыль в Российской Федерации только в том случае, если через такие отделения на регулярной основе ведут предпринимательскую деятельность. Деятельность является предпринимательской, если она направлена на систематическое извлечение прибыли. Следовательно, отделение иностранной некоммерческой организации предпринимательскую деятельность не ведет, а осуществляет лишь представительские функции и налогоплательщиком налога на прибыль не является.

Пункт 4 ст. 306 НК РФ предусматривает ряд случаев, когда факт осуществления иностранной организацией на территории России деятельности вспомогательного и подготовительного характера не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства. При этом к вспомогательной и подготовительной деятельности, в частности, относятся содержание места деятельности для закупки товара, сбора, обработки информации, рекламы, маркетинга, ведения бухгалтерского учета и др. Также не рассматривается как образование постоянного представительства заключение иностранной организацией договора простого товарищества, осуществление операций по ввозу и вывозу товаров.

Следует указать на Приказ Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 28.03.2003 N БГ-3-23/150, которым были утверждены Методические рекомендации налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций. Такие методические рекомендации не являются нормативным правовым актом, однако налоговые органы при осуществлении своих функций руководствуются положениями этого документа. В частности, Методические рекомендации регулируют вопрос установления наличия постоянного представительства. Указывается, что в случае, если иностранная организация является лицом с постоянным местопребыванием в государстве, в отношениях с которым у Российской Федерации (СССР) существует действующее соглашение об избежании двойного налогообложения, при определении наличия постоянного представительства приоритет имеют положения соответствующего международного договора.

Также Методические рекомендации указывают на возможность связи факторов, определенных в НК РФ как не приводящих к образованию постоянного представительства, с осуществлением иностранной организацией предпринимательской деятельности через постоянное представительство. Так, если сам по себе факт владения иностранной организацией имуществом на территории Российской Федерации не может рассматриваться как приводящий к образованию ее постоянного представительства на территории Российской Федерации (п. 5 ст. 306 НК РФ), то использование такого имущества в коммерческих целях может при определенных условиях создавать постоянное представительство иностранной организации.

В случае неуплаты (неполной уплаты) сумм налога на прибыль ответственность будет применена именно к постоянному представительству иностранной организации. Именно отделение иностранной организации выступает в налоговых отношениях в качестве налогоплательщика. Если филиал действует от имени, по поручению и под ответственность иностранной организации, действия филиала создают права и обязанности для нее. Следовательно, начисление сумм налога, пеней и штрафа порождает обязанность по их уплате у иностранной организации, поэтому принятие налоговым органом решения в отношении филиала не является обстоятельством, свидетельствующим о незаконности данного решения (Постановление ФАС Восточносибирского округа от 02.02.2004 N А19-15676/03-41-Ф02-4/04-С1).

Статья 309 НК РФ устанавливает порядок налогообложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство, но получающих доходы от источников в Российской Федерации. Указанная статья устанавливает перечень доходов от источников в Российской Федерации. Такие доходы не связаны с осуществлением предпринимательской деятельности и к ним относятся, например, дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российской организации, доходы от реализации недвижимого имущества, от сдачи в аренду или в субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации. Перечень доходов от источников в России не является исчерпывающим.

Налог с таких доходов исчисляется и удерживается организациями, выплачивающими эти доходы. Такие организации выполняют фактически функции налоговых агентов. Ими могут быть как российские организации, так и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство.

В судебной практике возник вопрос, является ли Российская Федерация или иное публично-правовое образование плательщиком налога на прибыль. Организацией была представлена налоговая декларация по налогу на прибыль, согласно которой налог на дивиденды акций, находящихся в государственной собственности, не был исчислен. По мнению налогового органа, организация не выполнила функции налогового агента: она должна была исчислить и удержать налог на прибыль по акциям, принадлежащим Российской Федерации. Суд указал на тот факт, что Российская Федерация или иное публично-правовое образование не входит в круг плательщиков налога на прибыль в соответствии со статьей 246 НК РФ. В связи с этим у организаций, выплачивающих доход публично-правовым образованиям, не возникает обязанностей налогового агента по удержанию налога на прибыль (Постановление ФАС Московского округа от 01.04.2004 N КА-А40/2253-04, п. 6 информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.12.2005 N 98).

Глава 25 НК РФ не содержит каких-либо исключений из круга российских и иностранных организаций в отношении уплаты налога на прибыль. Однако другие главы предусматривают освобождение от уплаты налога на прибыль в следующих случаях:

1) налогоплательщик применяет систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в соответствии с главой 26.1 НК РФ;

2) налогоплательщик применяет упрощенную систему налогообложения в соответствии с главой 26.2 НК РФ;

3) налогоплательщик уплачивает единый налог на вмененный доход в соответствии с главой 26.3 НК РФ. Налогоплательщик освобождается от обязанности уплаты налога на прибыль только в отношении той предпринимательской деятельности, которая облагается ЕНВД.

Также, согласно ст. 274 НК РФ, организации, получающие доход от игорного бизнеса, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывают доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу. Для этого организации ведут обособленный учет по деятельности, связанной с игорным бизнесом.

Необходимым элементом для установления налога является объект налогообложения. В соответствии со ст. 247 НК РФ для налога на прибыль объектом налогообложения признается прибыль, полученная налогоплательщиком. По общему правилу прибыль определяется как разница между доходами и расходами. Однако определение прибыли для целей налогообложения в данном случае зависит от категории налогоплательщика:

1) для российских организаций:

прибыль = доходы - расходы;

2) для иностранных организаций (с постоянными представительствами в РФ):

прибыль = доходы постоянных представительств - расходы постоянных представительств;

3) для иных иностранных организаций:

прибыль = доходы, полученные от источников в РФ.

Таким образом, определяя объект налогообложения по налогу на прибыль, налогоплательщик сталкивается с такими категориями, как доходы и расходы. НК РФ содержит ряд важных положений, касающихся особенностей их определения и учета.

налогообложение прибыль убыток расход

**2. Доходы**

В соответствии со ст. 41 НК РФ доход - это экономическая выгода в денежной или натуральной форме. Такая экономическая выгода должна поддаваться оценке и определяться в соответствии с главой 25 НК РФ.

Все доходы, которые получает организация, можно разделить на две группы:

1) доходы, учитываемые в целях налогообложения налогом на прибыль.

Такие доходы, в соответствии со ст. 248 НК РФ, подразделяются на 2 вида:

а) доходы от реализации;

б) внереализационные доходы;

2) доходы, не учитываемые в целях налогообложения налогом на прибыль (ст. 251 НК РФ).

**2.1 Доходы, учитываемые в целях налогообложения налогом на прибыль**

**2.1.1 Порядок определения доходов**

1. При определении размера доходов налогоплательщик исключает суммы налогов, предъявляемые им покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав). Очевидно, речь идет о косвенных налогах: налоге на добавленную стоимость и акцизах.

2. Доходы определяются на основании:

- первичных учетных документов, которые в соответствии со ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 года N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" определяются как документы, на основании которых ведется бухгалтерский учет;

- других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы (например, гражданско-правовые договоры, расчетные документы);

- документов налогового учета.

Таким образом, налогоплательщик может фактически представить любые документы, подтверждающие получение определенных доходов.

3. Доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте или в условных единицах, учитываются в совокупности с доходами, сумма которых выражена в рублях, при этом такие доходы должны быть пересчитаны налогоплательщиком в соответствии с выбранным методом признания доходов (методом начисления или кассовым методом).

4. Доходы учитываются однократно: суммы, которые отражены в составе доходов налогоплательщика, не подлежат повторному включению в его доходы.

**2.2 Доходы от реализации**

Порядок определения доходов от реализации закреплен в статье 249 НК РФ. В соответствии с указанной статьей доходом от реализации признаются:

- выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства;

- выручка от реализации приобретенных товаров (работ, услуг);

- выручка от реализации имущественных прав.

Согласно п. 1 ст. 39 НК РФ по общему правилу под реализацией понимается передача на возмездной основе права собственности на товары, результаты выполненных работ, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а также обмен товарами, работами и услугами. В ст. 39 НК также установлен перечень операций, которые не признаются реализацией. Данный перечень не является исчерпывающим и может быть расширен, если НК РФ предусматривает иные операции, не признаваемые реализацией.

Выручка от реализации (из которой исключаются указанные выше суммы косвенных налогов), признаваемая для целей налога на прибыль доходом от реализации, определяется исходя из всех поступлений, которые связаны с расчетами за реализованные товары, работы, услуги или имущественные права. При этом такие поступления могут быть выражены как в денежной, так и в натуральной форме. Порядок признания полученных доходов определяется в зависимости от выбранного метода начисления или кассового метода.

**2.3 Внереализационные доходы**

В соответствии со ст. 250 НК РФ внереализационными доходами являются доходы, не отнесенные к выручке организации от реализации товаров, работ, услуг или имущественных прав. В статье 250 НК РФ указаны виды доходов, которые признаются внереализационными. Однако перечень не является исчерпывающим, поскольку внереализационными признаются все виды доходов, которые не являются доходами от реализации и не включены в состав доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Рассмотрим возможные виды внереализационных доходов в таблице 1.

Таблица 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Доходы | Комментарий |
| 1 | От долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации | Речь идет о дивидендах, под которыми согласно п. 1 ст. 43 НК РФ понимается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли по принадлежащим ему акциям (долям) пропорционально его доле в капитале организации |
| 2 | В виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком Российской Федерации на дату перехода права собственности на иностранную валюту | Положительной курсовой разницей признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной валюте, либо при уценке выраженных в иностранной валюте обязательств (п. 11 ст. 250 НК РФ). Отрицательной курсовой разницей в соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ признается курсовая разница, возникающая при уценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной валюте, или при дооценке выраженных в иностранной валюте обязательств |
| 3 | В виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба | Здесь важен момент признания указанных сумм в качестве внереализационного дохода. Позиция арбитражных судов по данному вопросу в настоящее время такова: дата и основания для признания налогоплательщиком такого вида дохода связана с признанием соответствующих сумм должником либо со вступлением в законную силу решения суда о взыскании этих сумм (а не с моментом возникновения у налогоплательщика права требования таких сумм) (см., напри- мер, Постановление ФАС Центрального округа от 15.04.2005 N А64-5748/04-11, Постановле- ние ФАС Уральского округа от 12.09.2005 N Ф09-3932/05-С7) |
| 4 | От сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном для определения доходов от реализации | В соответствии с Постановлением ФАС Северо-Кавказского округа от 12.10.2004 N Ф08-4811.2004-1820А налогоплательщик вправе учитывать такие доходы как доходы от реализации, если он осуществляет операции по передаче имущества в аренду (субаренду) на постоянной (систематической) основе; если же такие операции носят разовый характер, то такие доходы должны быть зафиксированы в налоговом учете как внереализационные |
| 5 | От предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности), если они не относятся к доходам от реализации | - |
| 6 | В виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам | Согласно Постановлению ФАС Поволжского округа от 03.08.2006 по делу N А65- 33365.2005-СА1-19 речь идет только о фактически полученных процентах по договору |
| 7 | В виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены статьями 266, 267, 292, 294, 294.1, 300, 324 и 324.1 НК РФ | Вся сумма резерва, не использованная в данном отчетном (налоговом) периоде, должна быть включена в доходы данного периода, если остаток резерва не переносится на следующий налоговый период либо если резерв на очередной налоговый период вообще не создается |
| 8 | В виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в статье 251 НК РФ | В соответствии с п. 2 ст. 248 НК РФ для целей главы 25 НК РФ имущество, работы, услуги и имущественные права считаются безвозмездно полученными, если их получение не связано с возникновением у получателя обязанности передать какое-либо имущество или имущественные права передающему лицу либо выполнить для него работы или оказать услуги. При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ, но не ниже остаточной стоимости по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки |
| 9 | В виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика-организации при ее участии в простом товариществе. Доход учитывается в порядке, предусмотренном статьей 278 НК РФ | - |
| 10 | В виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде | Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде, признаются доходами налогоплательщика в том периоде, в котором получены или обнаружены документы, подтверждающие наличие такого дохода (Постановление ФАС УО от 06.09.2005 N Ф09- 3842/05-С7) |
| 11 | В виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации | Определение положительной курсовой разницы см. выше |
| 12 | В виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях | Представляется, что понятие "суммовая разница" по сути схоже с понятием "курсовая разница", но применяется по отношению к обязательствам и требованиям, исчисленным в условных денежных единицах. Суммовая разница также может быть положительной или отрицательной |
| 13 | В виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ или с законодательством РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемых не для производственных целей | Применятся по отношению к налогоплательщикам - атомным станциям. В случае использования таких доходов для производственных целей, налогоплательщик не учитывает их при определении налоговой базы (пп. 7 п. 1 ст. 251 НК РФ) |
| 14 | В виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 18 пункта 1 статьи 251 НК РФ) | Пп. 18 п. 1 ст. 251 НК предусматривает, что доходы в виде стоимости материалов и иного имущества, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии с Конвенцией о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций |
| 15 | В виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств. В отношении бюджетных средств, использованных не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства РФ | В соответствии со ст. 251 НК РФ имущество, полученное организацией в рамках целевого финансирования и использованное по целевому назначению, не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, по окончании налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств по форме, утверждаемой Министерством финансов РФ |
| 16 | В виде использованных не по целевому назначению предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, средств, предназначенных для формирования резервов по обеспечению безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития в соответствии с законодательством РФ об использовании атомной энергии | Применятся по отношению к налогоплательщикам - атомным станциям |
| 17 | В виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации (за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 17 пункта 1 статьи 251 НК РФ) | Пп. 17 п. 1 ст. 251 НК предусматривает, что доходы в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства РФ, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций |
| 18 | В виде сумм возврата от - некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) в случае, если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы | - |
| 19 | В виде сумм кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 21 пункта 1 статьи 251 НК РФ. Положения данного пункта не распространяются на списание ипотечным агентом кредиторской задолженности в виде обязательств перед владельцами облигаций с ипотечным покрытием | Кредиторская задолженность - это обязательства налогоплательщика перед кредиторами. Пп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ предусматривает, что доходы в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций |
| 20 | В виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, с учетом положений статей 301 - 305 НК РФ | Ст. ст. 301 - 305 содержат определение срочных сделок, а также особенности их налогообложения |
| 21 | В виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации | - |
| 22 | В виде стоимости продукции средств массовой информации и книжной продукции, подлежащей замене при возврате либо при списании такой продукции по основаниям, предусмотренным подпунктами 43 и 44 пункта 1 статьи 264 НК РФ | Оценка стоимости такой продукции производится в соответствии с порядком оценки остатков готовой продукции, установленным статьей 319 НК РФ |

**2.4 Доходы иностранных организаций, не имеющих постоянных представительств в Российской Федерации**

В соответствии со ст. 247 НК РФ объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в РФ, однако получающих доходы от источников в РФ, являются доходы, полученные от источников в РФ. Согласно ст. 42 НК РФ при определении объекта налогообложения по налогу на прибыль организаций по общему правилу доходы налогоплательщика могут быть отнесены к доходам от источников в РФ или к доходам от источников за пределами РФ в соответствии с главой 25 НК РФ.

Итак, ст. 309 НК определяет виды доходов, относимые к доходам от источников в РФ и, следовательно, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. При этом такие доходы будут признаны объектом налогообложения независимо от формы получения:

- натуральной формы;

- путем погашения обязательств этой организации;

- в виде прощения долга организации или зачета требования к ней.

Сумма налога, который будет уплачиваться с таких доходов, будет исчисляться в валюте, в которой организация получает такие доходы.

Отметим, что исчислять и уплачивать налог на прибыль будет не налогоплательщик (иностранная организация), а налоговый агент в порядке, определенном ст. 310 НК РФ. Налоговый агент в таком случае будет называться источником выплат.

Рассмотрим такие доходы в таблице 2.

Таблица 2

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Доходы | Комментарии |
| 1 | Дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российских организаций | В соответствии с п. 1 ст. 43 НК РФ дивиденды - это любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли по принадлежащим ему акциям (долям) пропорционально его доле в капитале организации |
| 2 | Доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации | При этом должны учитываться п. п. 1 и 2 ст. 43 НК РФ, определяющие, что относится и что не относится к дивидендам |
| 3 | Процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации, в том числе: - доходы, полученные по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов; - доходы по иным долговым обязательствам российских организаций, не указанным в предыдущем абзаце | В соответствии с п. 3 ст. 43 НК РФ процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида; в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам |
| 4 | Доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности | К таким доходам, в частности, относятся платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за: - использование (предоставление права использования) любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания, - использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса, - использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта |
| 5 | Доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей) | Здесь при определении налоговой базы из суммы доходов могут вычитаться расходы (исчисляются в той же валюте, в которой получен доход) в порядке, предусмотренном в ст. ст. 268 и 280 НК РФ. При этом иностранная организация - налогоплательщик должна предоставить в распоряжение налогового агента документально подтвержденные данные о таких расходах |
| 6 | Доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ |  |
| 7 | Доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории РФ, в том числе: - доходы от лизинговых операций, - доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках | При этом доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества (при лизинге) лизингодателю |
| 8 | Доходы от международных перевозок (в том числе демереджи и прочие платежи, возникающие при перевозках) | Международные перевозки - любые перевозки морским, речным или воздушным судном, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом, за исключением случаев, когда перевозка осуществляется исключительно между пунктами, находящимися за пределами РФ. Демередж (в соответствии с Кодексом торгового мореплавания РФ) - размер платы перевозчику за простой судна в порту в течение дополнительного времени ожидания |
| 9 | Штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств | - |
| 10 | Иные аналогичные доходы | В соответствии с Методическими рекомендациями налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций аналогичность доходов заключается не в схожести их с вышеперечисленными видами доходов, а в том, что они относятся к доходам от источников в РФ, не связанных с деятельностью через постоянное представительство (за исключением доходов, прямо указанных в ст. 309 НК РФ как не относящиеся к доходам от источников в РФ) |

В ст. 309 НК РФ также определены доходы, не подлежащие налогообложению у источника выплат либо не признаваемые доходом от источников в РФ. Они представлены в таблице 3.

Таблица 3

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Доходы | Комментарии |
| 1 | Доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ | Как было указано выше, исключением из этого правила являются доходы от продажи: - от реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей); - от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ |
| 2 | Премии по перестрахованию и тантьемы, уплачиваемые иностранному партнеру | Тантьемы - форма вознаграждения страховщика со стороны перестраховщика (пп. 3 п. 2 ст. 293 НК РФ) |
| 3 | Доходы от реализации на иностранных биржах (у иностранных организаторов торговли) ценных бумаг российских организаций или производных от них финансовых инструментов, обращающихся на этих биржах | См. п. 5 таблицы 2 |
| 4 | Доходы от перевозок, которые иностранная организация осуществляет исключительно между пунктами, находящимися за пределами РФ | См. п. 8 Таблицы 2 |

**2.5 Доходы, не учитываемые в целях налогообложения налогом на прибыль**

В статье 251 НК РФ закреплен закрытый перечень доходов, который не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Данная статья содержит две группы таких доходов, которые можно охарактеризовать следующим образом:

1) поступления, не образующие материальной выгоды для налогоплательщика. В ряде случаев такая ситуация связана с особым статусом (категорией) налогоплательщика (см. таблицу 4).

Таблица 4

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Доходы | Комментарии |
| 1 | В виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления | При использовании кассового метода определения доходов предварительная оплата учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль (см. п. 8 информационного письма Президиума ВАС от 22.12.2005 N 98) |
| 2 | В виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств | Нормы, касающиеся залога и задатка, содержатся в ГК РФ (соответственно в ст. ст. 334 - 358 и ст. ст. 380, 381) |
| 3 | В виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером) | - |
| 4 | В виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками | Речь идет об участнике хозяйственного общества (товарищества) / участнике договора простого товарищества - организации, которая является налогоплательщиком налога на прибыль организаций. Кроме того, важно, что при определении налоговой базы не учитывается не только имущество и права, полученные в пределах первоначального вклада (взноса) участника, но и в пределах последующих вкладов (взносов) |
| 5 | В виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах вклада участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества |
| 6 | В виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом "О безвозмездной помощи (содействии) РФ и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты РФ о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) РФ" | Согласно указанному Федеральному закону безвозмездная помощь - это средства, товары, предоставляемые РФ, субъектам РФ, органам государственной власти и органам местного самоуправления, юридическим и физическим лицам, а также выполняемые для них работы и оказываемые им услуги в качестве гуманитарной или технической помощи (содействия) на безвозмездной основе иностранными государствами, их федеративными или муниципальными образованиями, международными и иностранными учреждениями или некоммерческими организациями, а также физическими, на которые имеются удостоверения (документы), подтверждающие их принадлежность к гуманитарной или технической помощи (содействию) |
| 7 | В виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также в соответствии с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей | Применяется только по отношению к налогоплательщикам - атомным станциям. В случае использования таких доходов не для производственных целей, налогоплательщик включает их во внереализационные доходы (п. 12 ст. 250 НК РФ) |
| 8 | В виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней | - |
| 9 | В виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному: - в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору; - в счет возмещения затрат, произведенных за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров | Речь идет о налогоплательщиках- комиссионерах, агентах и иных поверенных. При определении налоговой базы указанные доходы налогоплательщи- ка не учитываются, если они не являются комиссионным, агентским или иным аналогичным вознаграждением налогоплательщика |
| 10 | В виде: - средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам); - средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований | Однако доход, полученный в виде процентов по таким договорам учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль и признается внереализационным доходом (п. 6 ст. 250 НК РФ). Беспроцентный заем, таким образом, не включается в объект налогообложения. Материальная выгода от экономии на процентах за пользование заемными денежными средствами не включается в налогооблагаемый доход (см., например, Постановление ФАС Поволжского округа от 13.04.2005 по делу N А55-12352/04-41, Постановление ФАС ПВО от 18.01.2006 по делу N А57-3029/05-7) |
| 11 | В виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно: - от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации; - от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации; - от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица | При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам |
| 12 | В виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями статей 78, 79, 176 и 203 НК РФ из бюджета (внебюджетного фонда) | Речь идет о процентах, полученных налогоплательщиком при нарушении срока возврата излишне уплаченных (удержанных или взысканных) сумм налогов, сборов и пени. Речь идет о налогоплательщиках - профессиональных участниках рынка ценных бумаг, осуществляющих: - клиринговую деятельность или - деятельность по организации на рынке ценных бумаг В данном подпункте речь идет о целевых поступлениях, получаемых преимущественно коммерческими организациями. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. Грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет условиям, перечисленным в пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ |
| 13 | В виде сумм гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством РФ, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам, получаемых при осуществлении торговли клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг |
| 14 | В виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. К средствам бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемым бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, но не использованным по целевому назначению в течение налогового периода либо использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства РФ. К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами: 1) в виде средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, автономным учреждениям в форме субсидий, субвенций; 2) в виде полученных грантов |
| 15 | В виде - стоимости дополнительно полученных организацией - акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций; - разницы между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества | При этом доля участия акционера- организации в данном акционерном обществе должна оставаться неизменной |
| 16 | В виде положительной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке прейскурантов расчетных цен на драгоценные камни | Речь идет о налогоплательщиках - организациях, осуществляющих операции с драгоценными камнями |
| 17 | В виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства РФ | Если уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации, то такие суммы включаются во внереализационный доход организации (п. 16 ст. 250 НК РФ) |
| 18 | В виде стоимости материалов и иного имущества, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии с Конвенцией о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении | По общему правилу (п. 13 ст. 250) доходы в виде стоимости материалов и иного имущества, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, признаются внереализационным доходом организации |
| 19 | В виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней | Речь идет о налогоплательщиках - сельскохозяйственных товаропроизводителях |
| 20 | В виде имущества и (или) имущественных прав, которые получены организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов РФ от операций с материальными ценностями государственных запасов специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов и направлены на восстановление и содержание указанных запасов | Речь идет о налогоплательщиках - организациях государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов РФ |
| 21 | В виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ | Суммы кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением указанных в данном подпункте, относятся к внереализационным доходам организации (п. 18 ст. 250 НК РФ) |
| 22 | В виде имущества, безвозмездно полученного на ведение уставной деятельности - государственными и муниципальными образовательными учреждениями; - негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности | Речь идет о налогоплательщиках: - государственных и муниципальных образовательных учреждениях; - негосударственных образовательных учреждениях, имеющих лицензии на право ведения образовательной деятельности |
| 23 | В виде основных средств, полученных организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО) (при передаче их между двумя и более организациями, входящими в структуру РОСТО), использованных на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством РФ | Речь идет о налогоплательщиках- организациях, входящих в структуру РОСТО |
| 24 | В виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости |  |
| 25 | В виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (за исключением резервов, расходы на создание которых в соответствии со ст. 300 НК РФ ранее уменьшали налоговую базу) | Речь идет о налогоплательщиках - банках и организациях, являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг |
| 26 | В виде средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа | Речь идет о налогоплательщиках - унитарных предприятиях |
| 27 | В виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения | Речь идет о налогоплательщиках - религиозных организациях |
| 28 | В виде сумм, полученных операторами универсального обслуживания, из резерва универсального обслуживания в соответствии с законодательством РФ в области связи | Речь идет о налогоплательщиках - операторах универсального обслуживания |
| 29 | В виде имущества, включая денежные средства, и (или) имущественных прав, которые получены ипотечным агентом в связи с его уставной деятельностью | Речь идет о налогоплательщиках - ипотечных агентах |
| 30 | В виде имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке | Речь идет о налогоплательщиках - медицинских организациях, осуществляющих медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования |
| 31 | В виде сумм дохода от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, полученных организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию | Речь идет о налогоплательщиках - организациях, выступающих в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию |
| 32 | В виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором |  |
| 33 | Доходы судовладельцев, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов | Речь идет об использовании таких судов для перевозок грузов, пассажиров и их багажа и оказания иных связанных с осуществлением указанных перевозок услуг при условии, что пункт отправления и (или) пункт назначения расположены за пределами территории РФ, а также сдача таких судов в аренду для оказания таких услуг |

2) целевые поступления, за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров. Целевые поступления в виде подакцизных товаров учитываются в качестве внереализационных доходов в соответствии со ст. 250 НК РФ.

Налогоплательщики - получатели целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов, полученных в рамках целевых поступлений.

Целевыми поступлениями признаются:

- целевые поступления из бюджета бюджетополучателям и

- целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные ими по назначению (иначе они будут также учитываться в качестве внереализационного дохода). Исчерпывающий перечень таких целевых поступлений приведен в п. 2 ст. 251 НК РФ.

К ним относятся:

осуществленные в соответствии с законодательством РФ о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, паевые вклады, а также пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с ГК РФ;

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

имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;

суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;

средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности (данная деятельность должна относиться к уставной деятельности организации);

совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов;

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

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

использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;

отчисления адвокатских палат субъектов РФ на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов;

отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта РФ в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта РФ, а также на содержание соответствующего адвокатского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро;

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

использованные по назначению средства, полученные структурными организациями РОСТО:

- от федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области обороны, и (или) другого органа исполнительной власти по генеральному договору;

- целевые отчисления от организаций, входящих в структуру РОСТО, используемые в соответствии с учредительными документами на подготовку в соответствии с законодательством РФ граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

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

средства, которые получены профессиональным объединением страховщиков, созданным в соответствии с Федеральным законом от 25 апреля 2002 года N 40-ФЗ "Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств", и которые предназначены для финансирования компенсационных выплат, предусмотренных законодательством РФ об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств, для формирования фондов в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась РФ;

средства, полученные в соответствии с законодательством РФ об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств указанным профессиональным объединением страховщиков в виде сумм возмещения компенсационных выплат и расходов, понесенных в связи с рассмотрением требований потерпевших о компенсационных выплатах.

С 1 января 2008 года вступят в силу положения НК РФ, распространяющиеся на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 года, и пополняющие данный список следующими видами доходов:

денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций";

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

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

**3.** **Порядок определения расходов. Группировка расходов**

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с:

- производством и реализацией;

- внереализационные расходы.

При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. Однако не все осуществленные налогоплательщиком затраты могут быть учтены в целях исчисления налога на прибыль. В соответствии с НК РФ все расходы, понесенные налогоплательщиком, могут быть разделены на три группы:

1) расходы, учитываемые в целях налогообложения налогом на прибыль;

2) расходы, не соответствующие критериям, установленным в ст. 252 НК РФ, и не учитываемые в целях налогообложения налогом на прибыль;

3) расходы, указанные в ст. 270 НК РФ и не учитываемые в целях налогообложения налогом на прибыль.

**3.1 Порядок определения расходов**

С целью учета осуществленных налогоплательщиком затрат в качестве расходов, они должны соответствовать следующим критериям:

1) обоснованность;

2) документальная подтвержденность;

3) реальность.

Рассмотрим каждый из указанных критериев.

Под обоснованными расходами НК РФ понимает экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Данный критерий является достаточно субъективным, поскольку ни один акт законодательства о налогах и сборах не указывает, какие конкретно расходы можно считать экономически оправданными. Иными словами, не установлены критерии определения экономической оправданности затрат. В связи с этим налоговые органы и суды, определяя экономическую оправданность расходов, исходят из конкретных обстоятельств деятельности организации.

По мнению арбитражных судов, одним из условий экономической оправданности понесенных расходов является их связь с получением дохода или снижением в дальнейшем расходов. При этом экономическая обоснованность осуществленных налогоплательщиком затрат определяется не фактическим получением доходов в конкретном отчетном периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода, то есть обусловленностью экономической деятельности налогоплательщика. НК РФ не ставит порядок признания расходов на приобретение основных средств в отчетном периоде в зависимость от сроков получения доходов от этого имущества (см. также Постановление ФАС Поволжского округа от 01.03.2006 N А12-16614/05-С50, Постановление ФАС Уральского округа от 09.08.2005 N Ф09-3333/05-С1).

Под документально подтвержденными расходами понимаются, согласно НК РФ, затраты, подтвержденные:

- документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были осуществлены расходы;

- документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (например, таможенная декларация, приказ о командировке, проездные документы, отчет о выполненной работе в соответствии с договором).

Следовательно, если налогоплательщик желает учесть какие-либо затраты в качестве расходов в целях налогообложения прибыли, он должен иметь документы, подтверждающие факт осуществления данных расходов.

На практике возникает вопрос: можно ли учесть расходы, если подтверждающие их осуществление документы оформлены с ошибками? ФАС Северо-Кавказского округа в Постановлении от 31.01.2006 N Ф08-88/2005-64А вынес решение по данному вопросу. В соответствии со ст. 252 НК РФ затраты налогоплательщика должны подтверждаться документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Законодательство о бухгалтерском учете установило основные требования к оформлению документов, в том числе первичных учетных документов. Вместе с тем, как указывает суд, глава 25 НК РФ не содержит императивной нормы, которая бы устанавливала, что не могут быть приняты к учету первичные документы, имеющие пороки в оформлении (даже если выданы несуществующими юридическими лицами, легитимность органов управления юридического лица и полномочия бухгалтера вызывают сомнения). Недостоверность первичных документов является основанием для отказа налогоплательщику в принятии к учету таких документов, однако не влечет признания отсутствия затрат как таковых.

Тем не менее такая позиция представляется достаточно спорной. НК РФ указывает на необходимость подтверждения расходов документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Следовательно, если документы оформлены ненадлежащим образом, они не могут быть приняты как подтверждающие расходы документы. Тогда такие расходы должны считаться неподтвержденными и не могут учитываться в целях налогообложения налогом на прибыль.

Организации зачастую осуществляют расходы по оплате услуг мобильной телефонной связи своих работников. Может ли организация учесть такие расходы? По мнению Минфина России (письмо от 31.12.2004 N 03-03-01-04/1/194), затраты на приобретение воды, газа, электроэнергии, отопления для работников, работающих на дому, включаются в расходы только в той части, которая была непосредственно направлена на выработку продукции при документальном подтверждении. Расходы на мобильную связь принимаются к налогообложению в той части, которая была непосредственно направлена на производственную деятельность и извлечение прибыли, при условии их документального подтверждения. При этом, как считает Минфин России, в случае, когда налогоплательщик использует личный транспорт в служебных целях, расходы на проезд на городском транспорте не принимаются для целей налогообложения, так как они не будут экономически оправданными.

Таким образом, при возмещении затрат, связанных с выполнением для работодателя работы на дому (плата за воду, газ, электроэнергию, отопление, услуги телефонной связи и т.д.), должен быть обеспечен раздельный учет использования таких услуг для целей трудовой деятельности и для личных нужд. Также должно обеспечиваться их документальное подтверждение. Такая позиция Минфина России представляется достаточно логичной, но трудноосуществимой. Достаточно сложно налогоплательщику вести раздельный учет указанных услуг, еще сложнее налоговому органу проконтролировать правильное ведение раздельного учета.

Критерий реальности осуществленных расходов напрямую не указан в законодательстве о налогах и сборах. Согласно абз. 2 п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Косвенно, исходя из этого положения, можно выделить критерий реальности затрат: "...осуществленные (понесенные) налогоплательщиком". Тем не менее данный критерий учитывается арбитражными судами. При этом реальность понесенных затрат рассматривается в двух аспектах:

1) затраты должны быть реально осуществлены (а не существовать только в документах). Размер затрат должен соответствовать реально понесенным, без завышения;

2) затраты налогоплательщика могут быть учтены в качестве расходов, если предварительно или впоследствии не было возмещения понесенных расходов, например, из бюджета (для унитарных предприятий) (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23.11.2005 N Ф04-8268/2005(17070-А27-15)).

**3.2 Классификация расходов для целей налогообложения**

В зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика расходы подразделяются на:

- связанные с производством и реализацией;

- внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, в свою очередь, подразделяются на:

- материальные расходы;

- расходы на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации;

- прочие расходы.

При этом расходы, связанные с производством и реализацией, в соответствии с 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 и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

- расходы на освоение природных ресурсов;

- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

- расходы на обязательное и добровольное страхование;

- прочие расходы.

Материальные расходы по своей сути являются различными производственными расходами: на приобретение сырья и материалов для производства, инвентаря, приборов, оборудования, спецодежды, средств индивидуальной и коллективной защиты, комплектующих изделий, топлива, воды, энергии и т.д. Перечень расходов, которые налогоплательщик относит к материальным, установлен в ст. 254 НК РФ. Однако этот перечень не является исчерпывающим. Данная статья устанавливает также порядок определения материальных расходов.

Расходы на оплату труда включают в себя любые начисления работникам в денежной или натуральной форме. К таким расходам могут быть отнесены стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также расходы, связанные с содержанием работником. Перечень расходов на оплату труда, установленный ст. 255 НК РФ, не исчерпывающий, однако НК РФ устанавливает обязательное условие, только при выполнении которого тот или иной расход, связанный с оплатой труда или содержанием работников, может быть учтен в целях налогообложения. Осуществленные налогоплательщиком затраты должны быть предусмотрены нормами законодательства Российской Федерации (трудового и иного), трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Указанное условие находит отражение и в ст. 270 НК РФ, которая устанавливает перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения налогом на прибыль. Пункт 21 ст. 270 НК РФ указывает, что при определении налоговой базы не учитываются затраты в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам организации помимо вознаграждений, установленных в трудовом договоре. Таким образом, если организация выплатила работникам согласно трудовым договорам премии перед Новым годом и подарила ценные подарки в честь окончания успешного года (что не предусмотрено трудовыми договорами), то в качестве расходов можно будет учесть только премии (письмо Минфина России от 17.05.2006 N 03-03-04/1/468).

НК РФ в большинстве случаев исходит из принципа учета затрат только в пределах допустимой нормы. Иными словами, законодательство Российской Федерации (трудовое, экологическое, иное) предусматривает какие-либо лимиты, пределы, например, на выброс загрязняющих веществ в окружающую среду, выполнение сверхурочной работы работником и т.д. Как правило, в целях налогообложения принимаются к учету только те затраты, которые были осуществлены в пределах лимитов: суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ не учитываются в целях налогообложения. Тем не менее Минфин России в письме от 02.02.2006 N 03-03-04/4/22 высказал позицию, согласно которой расходы на оплату труда работников, работающих сверхурочно (в том числе если количество часов, отработанных сверхурочно, превышает количество, предусмотренное трудовым законодательством), могут быть учтены в качестве расходов на оплату труда. Для этого такая оплата должна быть предусмотрена трудовым договором.

Суммы начисленной амортизации являются третьим видом расходов, связанных с производством и реализацией. Порядок начисления амортизации установлен в ст. ст. 256 - 259 НК РФ. Амортизируемым имуществом признается имущество, объекты интеллектуальной собственности, которые соответствуют следующим критериям:

- находятся у налогоплательщика на праве собственности,

- используются им для извлечения дохода;

- их стоимость погашается путем начисления амортизации;

- срок полезного использования свыше 12 месяцев (для имущества);

- первоначальная стоимость более 10000 рублей (для имущества).

Пункт 2 ст. 256 НК РФ устанавливает перечень объектов, которые не подлежат амортизации: земля и иные объекты природопользования, имущество бюджетных и некоммерческих организаций и др. Из состава амортизируемого имущества также исключаются основные средства:

- переданные по договорам в безвозмездное пользование;

- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше 3 месяцев;

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

Статья 257 НК РФ определяет, что относится к основным средствам, нематериальным активам, а также устанавливает порядок определения стоимости амортизируемого имущества. Амортизационные группы перечислены в ст. 258 НК РФ, а порядок расчета сумм амортизации - в ст. 259 НК РФ, которая устанавливает два метода расчета - линейный и нелинейный метод.

Прочие расходы, связанные с производством и реализацией, определяются на основании ст. 264 НК РФ. Перечень не исчерпывающий, и единственным критерием для отнесения того или иного расхода к прочим является связь с производством и реализацией. К прочим расходам относятся, например, расходы по гражданско-правовым договорам с индивидуальными предпринимателями, не состоящими в штате организации, расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов, расходы на рекламу, представительские расходы и т.д. При этом представительские расходы являются нормированными, то есть учитываются не в полном объеме, а в пределах установленных норм: не более 4% от размера расходов налогоплательщика на оплату труда.

Внереализационные расходы включают в себя обоснованные расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией. В состав внереализационных расходов могут входить:

- расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида;

- расходы на организацию выпуска ценных бумаг, а также связанные с обслуживанием приобретенных ценных бумаг;

- судебные расходы и арбитражные сборы;

- расходы на услуги банков;

- расходы на проведение собраний акционеров (участников).

Перечень внереализационных расходов, установленный в ст. 265 НК РФ, является открытым. Арбитражные суды внереализационными расходами также признают:

- расходы на вознаграждение членам наблюдательного совета, совета директоров (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 24.05.2004 N А82-8302/2003-14, от 04.12.2006 N А43-15277/2006-37-399);

- расходы в виде комиссии за администрирование проекта и возмещения издержек, связанных с правовым обеспечением кредитного договора (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 16.03.2007 N А82-16032/2005-15);

- расходы по передаче угольной компанией работникам и пенсионерам угля, оплата стоимости оказанных им коммунальных услуг. Налогоплательщик вправе включить в состав расходов затраты, которые он осуществляет в силу прямого указания закона (Постановление ФАС Западносибирского округа от 29.03.2006 N Ф04-2079/2006(21028-А27-37));

- расходы, возникающие на основании судебного решения (Постановление ФАС Московского округа от 10.07.2006 N КА-А40/6303-06).

Также, согласно п. 2 ст. 265 НК РФ, к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде. В частности, налоговая база уменьшается на сумму убытков прошлых лет, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде, сумму безнадежных долгов, потери от простоев по внутрипроизводственным причинам и др.

**3.3 Расходы, не учитываемые в целях налогообложения**

Статья 270 НК РФ содержит перечень расходов, которые ни при каких обстоятельствах (даже если они соответствуют критериям, установленным в ст. 252 НК РФ) не могут учитываться в целях налогообложения налогом на прибыль. Данный перечень достаточно объемен и не является исчерпывающим. К расходам, не учитываемым в целях налогообложения, относятся, например, расходы:

- в виде пеней, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет и в государственные внебюджетные фонды;

- в виде взноса в уставный (складочный капитал), вклада в простое товарищество;

- в виде сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации;

- в виде имущества, имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога.

Перечень, установленный в ст. 270 НК РФ, содержит ряд пунктов, по которым достаточно часто возникают споры в судах. Так, в соответствии с п. 24 ст. 270 НК РФ расходы на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей, не учитываются при определении налоговой базы. Трудовой кодекс Российской Федерации устанавливает минимальный размер дополнительного отпуска. Следовательно, налогоплательщик имеет право увеличить размер предоставляемых дополнительных отпусков. ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 17.10.2006 N А56-28496/2005 указал, что оплата этого дополнительного отпуска сверх предусмотренного законодательством минимального размера подлежит включению в состав расходов на основании п. 7 ст. 255 НК РФ.

Таким образом, можно назвать следующие условия включения затрат в состав расходов, уменьшающих налоговую базу:

1) осуществленные затраты не должны подпадать под перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения по ст. 270 НК РФ;

2) расходы должны быть экономически обоснованы (направлены на получение дохода или снижение расходов в будущем);

3) расходы должны быть документально подтверждены;

4) расходы должны быть реально осуществлены.

Тем не менее в некоторых случаях бывает недостаточно соблюсти все перечисленные условия с целью включения затрат в состав расходов, учитываемых при налогообложении. В связи с этим следует указать на Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14.03.2006 N 14231/05. Дело, рассматриваемое в Высшем Арбитражном Суде, в судах первой и апелляционной инстанций было решено в пользу налогового органа, а в кассационной - в пользу налогоплательщика. Рассматриваемый вопрос был связан с возможностью включения затрат на приобретение земельных участков в состав расходов, уменьшающих налоговую базу. По мнению суда кассационной инстанции, налогоплательщик вправе включить в расходы любые экономически оправданные расходы, если они произведены для осуществления предпринимательской деятельности. Поскольку использование земельных участков в производстве обусловлено наличием находящихся на них объектов недвижимости, то все критерии по ст. 252 НК РФ соблюдены. Схожую позицию высказал ФАС Центрального округа от 17.08.2004 N А08-2355/04-21-16.

Однако Высший Арбитражный Суд отменил решение кассационной инстанции и указал на невозможность включения затрат на приобретение земельных участков в состав расходов. Основные аргументы были следующие:

1) соответствие затрат на приобретение земельных участков критериям ст. 252 НК РФ не может служить единственным основанием для включения их в расходы, учитываемые при исчислении налога на прибыль;

2) расходы, связанные с производством и реализацией, формируют себестоимость продукции. Согласно п. 2 ст. 256 НК РФ земля не подлежит амортизации. Это означает использование участков без уменьшения их стоимости и потребительских свойств. Следовательно, стоимость земли не переносится на производимую продукцию и не может единовременно списываться в составе расходов, связанных с производством и реализацией;

3) расходы на приобретение основных средств включаются в расходы только путем начисления амортизации. Земля является основным средством, но не подлежит амортизации. Следовательно, стоимость земли не может списываться в составе расходов, связанных с производством и реализацией путем начисления амортизации (то есть не единовременно).

На основании таких доводов Высший Арбитражный Суд принял решение о невозможности включения затрат на приобретение земельных участков в состав расходов, уменьшающих налоговую базу.

Следует обратить внимание на то, что Высший Арбитражный Суд фактически поддержал позицию Минфина России, высказанную в письме от 22.09.2005 N 03-11-04/2/83. Расходы по приобретению имущества, не относящегося к амортизируемому имуществу, могут учитываться в составе материальных расходов, если они включены в их перечень, приведенных в ст. 254 НК РФ. Если расходы по приобретению неамортизируемого имущества не относятся к материальным в соответствии со ст. 254 НК РФ, то они при налогообложении не учитываются.

Приведенное решение Президиума Высшего Арбитражного Суда на данный момент фактически перестало играть какую-либо роль в формировании арбитражной практики, касающейся вопроса включения в состав расходов затрат на приобретение земельных участков. Федеральным законом от 30.12.2006 N 268-ФЗ глава 25 НК РФ была дополнена статьей 264.1 о расходах на приобретение права на земельные участки. Такие расходы теперь должны включаться в состав расходов, связанных с производством и реализацией. Важно то, что такая норма распространяется только на приобретение права на земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности. Право должно быть приобретено в период с 1 января 2007 года до 31 декабря 2011 года.

Тем не менее данное Постановление Президиума ВАС продолжает быть актуальным в отношении условий включения тех или иных затрат в состав расходов, уменьшающих налоговую базу. Для принятия расходов к учету недостаточно соблюдения критериев, установленных в ст. 252 НК РФ: необходимо исходить из системного толкования норм главы 25 НК РФ.

**4. Методы признания расходов и доходов**

НК РФ предусматривает два возможных порядка признания доходов и расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль:

- метод начисления;

- кассовый метод.

Метод начисления применяется наиболее часто, поскольку налогоплательщик не должен соблюдать какие-то условия с тем, чтобы получить возможность применения данного метода. При методе начисления:

1) доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав;

2) расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств, иной формы их оплаты.

Под признанием доходов и расходов следует понимать принятие к налоговому учету доходов и расходов с целью формирования налоговой базы по налогу на прибыль.

НК РФ устанавливает, в какие конкретно моменты следует признавать получение дохода или осуществление расхода. Для доходов от реализации датой получения дохода считается дата реализации. При этом реализацией, в соответствии со ст. 39 НК РФ, считается передача права собственности. В связи с этим арбитражные суды признают моментом получения дохода от реализации дату подписания акта приема-передачи или иной момент в соответствии с заключенным договором или гражданским законодательством (Постановление ФАС Западносибирского округа от 03.05.2005 N Ф04-2537/2005(10825-А81-26), Постановление ФАС Восточносибирского округа от 03.02.2005 N А10-4058/04-11-Ф02-23/05-С1). Датой реализации имущества, переход права собственности на которое подлежит государственной регистрации, признается дата государственной регистрации перехода прав на такое имущество, подтвержденная свидетельством о государственной регистрации прав (Постановление ФАС Московского округа от 05.07.2005 N КА-А40/5017-05).

В отношении внереализационных доходов п. 4 ст. 271 НК РФ устанавливает особенности в определении даты получения для отдельных видов доходов.

Порядок признания расходов по методу начисления установлен в ст. 272 НК РФ. Данная статья указывает также на порядок определения дат осуществления отдельных видов расходов: материальных, амортизации, на оплату труда, на ремонт основных средств, по обязательному и добровольному страхованию, внереализационных и прочих.

Для применения кассового метода организация должна выполнить ряд условий:

1) организация не должна иметь статус банка;

2) сумма выручки от реализации без учета налога на добавленную стоимость в среднем за предыдущие четыре квартала должна быть не более 1 млн. рублей за каждый квартал.

Датой получения дохода по кассовому методу признается день поступления средств на счета в банках и в кассу, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом. Расходами признаются затраты после их фактической оплаты.

Если налогоплательщик превысил предельный размер суммы выручки от реализации, он должен перейти на метод начисления с начала налогового периода, в котором допущено превышение.

**5. Налоговые ставки**

Налоговые ставки по налогу на прибыль организаций установлены ст. 284 НК РФ.

Итак, установлены:

1) общая налоговая ставка: 24%.

При этом сумма налога распределяется между бюджетами в следующем соотношении: 6,5% идет в федеральный бюджет, 17,5% - в бюджеты субъектов РФ. Однако законами субъектов РФ для отдельных категорий налогоплательщиков может быть установлен меньший размер ставки налога, поступающего в региональные бюджеты, однако он не может быть менее 13,5%;

2) специальные налоговые ставки: см. таблицу 5.

Таблица 5

|  |  |
| --- | --- |
| Вид дохода | Налоговая ставка |
| Все доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство. За исключением: 1) доходов от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок; 2) доходов в виде дивидендов; 3) доходов от операций по отдельным видам долговых обязательств (государственным и муниципальным ценным бумагам - см. далее) | 20% |
| Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок | 10% |
| Доходы, полученные в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами - налоговыми резидентами Российской Федерации | 9% |
| Доходы, полученные в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций | 15% |
| Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов. За исключением: 1) ценных бумаг, доходы по которым облагаются по ставкам 9% и 0% (см. ниже), 2) процентного дохода, полученного российскими организациями по государственным и муниципальным ценным бумагам, размещаемым за пределами Российской Федерации, за исключением процентного дохода, полученного первичными владельцами государственных ценных бумаг Российской Федерации, которые были получены ими в обмен на государственные краткосрочные бескупонные облигации в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным 1 января 2007 года. Доходы учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием 1 января 2007 года | 15% |
| Доходы в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 года. Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года. Доходы учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 года | 9% |
| Доход в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 года включительно. Доход в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года, эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации | 0% |
| Прибыль, полученная Центральным банком Российской Федерации от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)" | 0% |

Важно, что все налоги, исчисленные по специальным налоговым ставкам, подлежат зачислению в федеральный бюджет.

**6. Налоговая база. Исчисление налогооблагаемой прибыли**

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

При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

В случае, если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток, то в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю.

Для правильного определения прибыли необходимо сравнивать доходы и расходы, относящиеся только к текущему периоду. Отнесение возникших доходов и расходов к доходам и расходам текущего отчетного (налогового) периода подразумевает их учет при исчислении налоговой базы за текущий отчетный (налоговый) период. При этом следует различать моменты возникновения доходов и расходов, которые зависят от метода, применяемого налогоплательщиком для целей исчисления налога на прибыль:

- метода начисления

- кассового метода

и порядка отнесения тех или иных видов доходов и расходов к доходам и расходам текущего отчетного (налогового) периода.

**6.1 Метод начисления**

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

При этом необходимо учитывать, что датой реализации товаров признается день перехода права собственности на товары, определяемый в соответствии с гражданским законодательством. Дата реализации работ соответствует дата подписания документа, подтверждающего передачу результатов этих работ.

Датой реализации услуг признается день оказания этих услуг. Датой реализации имущественных прав следует признавать день перехода указанных прав приобретателю. Указанный порядок регулируется ГК РФ.

При этом расходы учитываются в том периоде, к которому они относятся исходя из условий сделки. То есть при осуществлении расходов период их учета, (возникновения) определяется документом, в соответствии с которым, подобные расходы осуществлены. В частности, при приобретении лицензии на срок три года подобные расходы включаются в состав расходов текущего периода ежемесячно равномерно по одной тридцать шестой от общей стоимости лицензии. Если период, к которому расходы относятся, не может быть определен исходя из документов, в соответствии, с которым подобные расходы осуществлены, то эти расходы относятся к периоду их возникновения (начисления). Одновременно следует обратить внимание на то, что в случае, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

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

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

**6.2 Кассовый метод**

Организации (за исключением банков), у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал, имеют право учитывать дату возникновения доходов и расходов согласно статье 273 НК РФ (кассовый метод).

По кассовому методу датой получения дохода (как от реализации, так и внереализационного) признается день поступления имущества (работ, услуг) или имущественных прав, либо погашения задолженности иным способом. Для определения возможности применять кассовый метод организация ежеквартально исчисляет вышеупомянутый показатель путем суммирования выручки за предыдущие четыре квартала и деления суммы на четыре. В случае, если полученный показатель окажется больше одного миллиона рублей, налогоплательщик обязан учесть доходы и расходы текущего налогового периода исходя из метода начисления начиная с начала этого налогового периода и, соответственно, представить заявления о дополнении и уточненную декларации за истекшие отчетные периоды.

Вновь созданные организации, в связи с тем, что в предыдущие периоды у них не было выручки, могут применять кассовый метод. При этом, если в течении текущего налогового периода выручка превысит показатель в четыре миллиона рублей, то они обязаны учесть доходы и расходы текущего налогового периода исходя из метода начисления начиная с начала этого налогового периода. Для правильного формирования налоговой базы по налогу на прибыль необходимо полученные налогоплательщиком доходы и осуществленные им расходы классифицировать и группировать соответствующим образом.

**6.3 Уменьшение налоговой базы на убытки предыдущих периодов**

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

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

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

**7. Налоговый (отчетный) период**

В соответствии со ст. ст. 52 и 55 НК РФ по итогам налогового периода налогоплательщик исчисляет сумму налога, подлежащую уплате. То есть по окончании налогового периода у налогоплательщика возникает обязанность исчислить сумму налога (но не уплатить). По налогу на прибыль налоговым периодом признается календарный год. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов. Для налога на прибыль отчетным периодом может быть:

- первый квартал, полугодие и девять месяцев (квартальный отчетный период);

- месяц, два месяца, три месяца и так далее (ежемесячный отчетный период) - для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли.

Ранее, до внесения изменений Федеральным законом от 27.07.2006 N 137-ФЗ, в ст. 55 НК РФ было положение, согласно которому по итогам отчетного периода уплачиваются авансовые платежи. С 1 января 2007 года такая норма была исключена.

**8. Порядок исчисления налога и авансовых платежей**

Налог рассчитывается по формуле: "налоговая ставка" \* "налоговая база".

Статья 286 НК РФ предусматривает два возможных варианта исчисления налога в зависимости от того, на кого возложена обязанность исчислять налог:

1) налогоплательщик самостоятельно определяет сумму налога:

- с квартальным отчетным периодом;

- с ежемесячным отчетным периодом - для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли;

2) сумма налога исчисляется налоговым агентом.

По общему правилу применяется первый вариант исчисления налога на прибыль - налог исчисляется самостоятельно налогоплательщиком с квартальным отчетным периодом. Для этого налогоплательщик:

- в течение квартального отчетного периода исчисляет сумму ежемесячных авансовых платежей. Порядок их расчета установлен в абз. 3 - 5 п. 2 ст. 286 НК РФ. Важно то, что в этом случае отчетным периодом считается квартал, несмотря на то что налогоплательщик должен исчислять ежемесячные авансовые платежи;

- по итогам отчетного периода (квартал) исчисляет авансовый платеж. В этом случае сумма авансового платежа определяется исходя из налоговой ставки и прибыли, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания этого отчетного периода.

Как уже было отмечено, в рассматриваемом варианте отчетный период равен кварталу. До 1 января 2007 года в судебной практике часто поднимался вопрос относительно правомерности начисления пеней за несвоевременную уплату ежемесячных авансовых платежей. Арбитражные суды в основном принимали решение в пользу налогоплательщика, поскольку данный ежемесячный авансовый платеж является промежуточным платежом, исчисляется расчетным путем - на основании данных за предшествующие отчетные периоды. Следовательно, неуплаченный ежемесячный авансовый платеж не является недоимкой по налогу (см., например, Постановление ФАС Поволжского округа от 18.08.2005 N А65-3305/05-СА2-8).

Однако, в связи с вступлением в силу с 1 января 2007 года изменений, данный вопрос теперь урегулирован непосредственно НК РФ. Согласно п. 3 ст. 58 НК РФ в новой редакции, в случае уплаты авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными законодательством сроки на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени.

Другим вариантом исчисления налога является исчисление налогоплательщиком суммы самостоятельно с ежемесячным отчетным периодом исходя из фактической прибыли. В соответствии с п. 2 ст. 286 НК РФ налогоплательщик вправе перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли. Для этого налогоплательщик:

- уведомляет налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего году, в котором происходит переход на такую систему оплаты. При этом система уплаты не может меняться в течение всего налогового периода, то есть календарного года;

- сумма авансового платежа определяется исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца;

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

НК РФ предусматривает случай исчисления и уплаты только квартальных авансовых платежей по итогам авансовых платежей (без ежемесячных авансовых платежей). На такую систему переходят:

- организации, имеющие доход от реализации не выше в среднем 3 млн. рублей за каждый квартал;

- бюджетные учреждения;

- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство;

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

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

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

- выгодоприобретатели по договорам доверительного управления.

Таким образом, налогоплательщик в соответствии с НК РФ при соблюдении определенных условий будет исчислять и уплачивать авансовые платежи по одному из вариантов:

1) ежемесячно с отчетным периодом - квартал;

2) раз в квартал с отчетным периодом - квартал;

3) ежемесячно с отчетным периодом - месяц, исходя из фактической прибыли.

Налоговые агенты должны исчислять налог на прибыль в следующих случаях (п. 4 и п. 5 ст. 286 НК РФ):

- если налогоплательщиком является иностранная организация, получающая доходы от источников в Российской Федерации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации. Функции налогового агента возлагаются в этом случае на российскую организацию или иностранную организацию с постоянным представительством в России, выплачивающих доход;

- при выплате доходов в виде дивидендов и в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам. Функции налогового агента возлагаются на российскую организацию, выплачивающую доход налогоплательщикам.

Налоговый агент исчисляет сумму налога по каждой выплате денежных средств налогоплательщику. Отметим, что в п. п. 2 и 4 ст. 287 НК РФ установлены особенности, касающиеся уплаты налога на прибыль налоговым агентом.

**9. Порядок и сроки уплаты налога. Налоговая декларация**

Статья 287 НК РФ устанавливает срок и порядок уплаты налога по окончании налогового периода и налога в виде авансовых платежей.

Налог, подлежащий уплате по окончании налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций. Порядок и сроки подачи налоговой декларации определены в ст. 289 НК РФ.

В зависимости от порядка исчисления авансовых платежей можно выделить следующие особенности их уплаты:

1) по итогам квартального отчетного периода авансовые платежи уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за данный налоговый период;

2) ежемесячные платежи, подлежащие уплате в течение квартального отчетного периода, уплачиваются не позднее 28 числа каждого месяца данного отчетного периода;

3) если отчетный период - месяц, то есть налогоплательщики исчисляют ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, то авансовые платежи уплачиваются не позднее 28 числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога.

По итогам отчетного (налогового) периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение данного периода, засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода.

В свою очередь, авансовые платежи, уплаченные по итогам отчетного периода, засчитываются в счет уплаты налога по итогам следующего отчетного (налогового периода).

В соответствии с п. 1 ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога, о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Положения, касающиеся налоговой декларации по налогу на прибыль, закреплены в ст. 289 НК РФ. Форма и порядок заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций утверждены Приказом Министерства финансов РФ от 7 февраля 2006 года N 24н (последние изменения, введенные в действие с момента представления налоговых деклараций за первый отчетный период 2007 года, были внесены Приказом Минфина от 9 января 2007 года N 1н).

Установлено требование, в соответствии с которым все налогоплательщики налога на прибыль обязаны представлять соответствующие налоговые декларации по истечении каждого отчетного и налогового периода. Это требование распространяется на всех налогоплательщиков, независимо от наличия у них обязанности по уплате налога или авансовых платежей и независимо от особенностей исчисления и уплаты налога налогоплательщиками.

Налоговые декларации должны быть представлены в налоговые органы как по местонахождению организации, так и по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений. Налоговая декларация, подаваемая по месту нахождения организации, должна содержать сведения, касающиеся в целом организации, а также каждого из ее обособленных подразделений (п. 5 ст. 289 НК РФ).

Что касается налоговых агентов, то они обязаны представлять налоговые расчеты по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором они производили выплаты налогоплательщику.

По итогам отчетного периода налогоплательщики представляют налоговые декларации упрощенной формы. Упрощенная форма налоговой декларации по налогу на прибыль подается также некоммерческими организациями, у которых не возникает обязательств по уплате налога, по истечении налогового периода.

Что касается сроков подачи налоговой декларации налогоплательщиком и налоговых расчетов налоговым агентом, то они установлены п. п. 3, 4 ст. 289 НК РФ. Налоговая декларация (налоговый расчет) должна быть подана в налоговый орган:

по итогам отчетного периода

- не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (то есть не позднее 28 апреля, 28 июля и 28 октября);

- не позднее 28 числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога, если отчетный период - месяц, то есть налогоплательщики исчисляют ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли;

по итогам налогового периода

- не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

**10. Практическая часть**

**Задача 1.**

Организация «Модерн» в первом квартале ведет раздельный учет налога на добавленную стоимость, т.к. выручка за реализованные товары (работы, услуги) подлежит обложению ставками 0% и 18%. Произвести расчет НДС к уплате в бюджет за первый квартал с учетом того, что суммы уплаченные организацией «Модерн» по показателям 3.1; 3.2; 3.3. составили налог к вычету с учетом наличия разных ставок (0% и 18%). Расчет НДС к вычету производить исходя из удельного веса показателей 1 «Выручка 0% » и 2 «Выручка 18%» (Таблица 1)

Таблица 1 **Исходные данные для расчета НДС за первый квартал года (руб.)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Наименование показателя | Сумма без НДС |
| 1 | Выручка 0% | 412700 |
| 2 | Выручка 18% | 902650 |
|  | Итого: |  |
| 3 | Оприходованы и оплачены счета, предъявленные поставщиками, в т.ч. |  |
| 3.1 | Услуги аренды за первый квартал | 87400 |
| 3.2 | Услуги телефонной связи за первый квартал | 14750 |
| 3.3 | Услуги транспортных организаций | 120700 |
| 3.4 | ТМЦ, реализуемые с учетом НДС 18% | 910450 |

Решение.

1). Рассчитаем сумму НДС от выручки:

902650 х 18% =162477 руб.;

2). Рассчитаем суму НДС от оказания услуг аренды за первый квартал:

87400 х 18% =15732 руб.;

3). Рассчитаем суму НДС за услуги телефонной связи за первый квартал:

14750 х 18% =2655 руб.;

4). Рассчитаем суму НДС за услуги транспортных организаций:

120700 х 18% =21726 руб.;

5). Рассчитаем суму НДС по ТМЦ, реализуемым с учетом НДС 18%:

(910450 х 18%)/118% =138882,20 руб.;

6). Рассчитаем суму НДС, подлежащую уплате в бюджет:

162477-15732-2655-21726-13888,20 = -16518,20 руб.

На основании произведенных расчетов, можно сделать вывод о том, что организация «Модерн» не должна уплачивать в бюджет НДС за первый квартал, т.к. уже уплатила на 16518,20 руб. больше.

**Задача 2.**

Рассчитать налог на прибыль (доход) организации по итогам налогового периода и отчетных периодов. Рассчитать сумму налога к уплате в бюджет за каждый квартал года. Распределить рассчитанные суммы налога по уровням бюджетной классификации. Моментом определения выручки в соответствии с учетной политикой, принят кассовый метод (по оплате). (Таблица 2)

Таблица 2

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Отчетный период | Наименование показателя | Сумма (тыс.руб.) |
| Первый квартал года | Выручка от реализации услуг, в т.ч. НДС | 470 |
| Выручка от сдачи транспортных средств  в т.ч. НДС | 60 |
| Доходы от облигаций эмитированных после 2000г. | 90 |
| Себестоимость реализованной продукции в первом квартале | 300 |
| Второй квартал года | Выручка от реализации товаров, в т.ч. НДС 18% | 390 |
| Прибыль от проведения посреднических операций | 60 |
| Себестоимость реализованной продукции во втором квартале | 140 |
| Третий квартал года | Выручка от реализации товаров(работ, услуг), в т.ч. НДС 18% | 450 |
| Выручка от реализации товаров(работ, услуг), в т.ч. НДС 10% | 110 |
| Доход от долевого участия в российском предприятии | 180 |
| Себестоимость реализованной продукции в третьем квартале | 180 |
| Четвертый квартал года | Выручка от реализации товаров(работ, услуг), в т.ч. НДС 18% | 310 |
| На расчетный счет поступил штраф за нарушение договорных обязательств | 20 |
| На расчетный счет поступил аванс от покупателя | 190 |
| Себестоимость реализованной продукции в четвертом квартале | 170 |

Решение.

**I квартал.**

1). Рассчитаем суму НДС от реализации товаров, реализуемым с учетом НДС 18%:

(470000 х 18%)/118% = 71694,92 руб.;

2). Рассчитаем суму НДС от сдачи транспортных средств, в т.ч. НДС 18%:

(60000 х 18%)/118% = 9152,54 руб.;

3). Рассчитаем суму налога по доходам от облигаций:

90000 х 15% = 13500 руб.;

4). Рассчитаем суму прибыли заI квартал:

470000 + 60000 – 300000 - (71694,92 + 9152,54) = 149152,54 руб.;

5). Рассчитаем суму налога на прибыль заI квартал:

149152,54 х 24% = 35796,61 руб.;

6). Рассчитаем суму налога на прибыль, подлежащую уплате в Федеральный бюджет:

(35796,61х 6,5%)/24% = 9694,92 руб.;

7). Рассчитаем суму налога на прибыль, подлежащую уплате в региональный бюджет:

(35796,61х 17,5%)/24% = 26101,69 руб.

**II квартал.**

1). Рассчитаем суму НДС от реализации товаров, реализуемым с учетом НДС 18%:

(390000 х 18%)/118% = 59491,53 руб.;

2). Рассчитаем суму прибыли от реализации заIIквартал:

390000 - 59491,53 – 140000 = 190508,47 руб.;

3).Определим общую сумму прибыли:

190508,47 + 60000 = 250508,47 руб.;

4). Рассчитаем суму налога на прибыль заII квартал:

250508 х 24% = 60122,03 руб.;

5). Рассчитаем суму налога на прибыль, подлежащую уплате в Федеральный бюджет:

(60122,03х 6,5%)/24% = 16283,05 руб.;

6). Рассчитаем суму налога на прибыль, подлежащую уплате в региональный бюджет:

(60122,03х 17,5%)/24% = 43838,98 руб.

**III квартал.**

1). Рассчитаем суму НДС от реализации товаров, реализуемым с учетом НДС 18%:

(450000 х 18%)/118% = 68644,07 руб.;

2). Рассчитаем суму НДС от реализации товаров, реализуемым с учетом НДС 10%:

(110000 х 10%)/110% = 10000 руб.;

3).Определим сумму налога на прибыль, полученную от долевого участия в российском строительстве:

180000 х 9% = 16200 руб.;

4). Рассчитаем суму прибыли заIIIквартал:

450000 + 110000 - (68644,07 + 10000) – 180000 = 301355,93 руб.;

5). Рассчитаем суму налога на прибыль заIII квартал:

301355,93 х 24% = 72325,42 руб.;

6). Рассчитаем суму налога на прибыль, подлежащую уплате в Федеральный бюджет:

(72325,42х 6,5%)/24% = 19588,14 руб.;

7). Рассчитаем суму налога на прибыль, подлежащую уплате в региональный бюджет:

(72325,42х 17,5%)/24% = 52737,29 руб.

**IV квартал.**

1). Рассчитаем суму НДС от реализации товаров, реализуемым с учетом НДС 18%:

(310000 х 18%)/118% = 47288.14 руб.;

2). Рассчитаем суму НДС по поступившему штрафу за нарушение договорных обязательств:

(20000 х 18%)/118% = 3050,85 руб.;

3). Рассчитаем суму НДС по поступившему от покупателя авансу:

(190000 х 18%)/118% = 28983,05 руб.;

4). Рассчитаем суму прибыли заIVквартал:

310000+20000+190000-170000-(47288,14+3050,85+28983,05)=270677,96 руб.;

5). Рассчитаем суму налога на прибыль заIVквартал:

270677,96 х 24% = 64962,71 руб.;

6). Рассчитаем суму налога на прибыль, подлежащую уплате в Федеральный бюджет:

(64962,71х 6,5%)/24% = 17594,07 руб.;

7). Рассчитаем суму налога на прибыль, подлежащую уплате в региональный бюджет:

(64962,71х 17,5%)/24% = 47368,64 руб.

Рассчитаем сумму налога на прибыль организации по итогам налогового периода:

35796,61 + 60122,03 + 72325,42 + 64962,71 = 233206,77 руб.

**Задача 3.**

1) Рассчитать суму НДФЛ, удержанную у налогоплательщика за год. Расчет налога производить с учетом начисленной заработной платы (Таблица 3), с учетом начисленной материальной помощи, дивидендов и пособий по листам временной нетрудоспособности.

2) Рассчитать суму НДФЛ, подлежащую возврату из бюджета с учетом права налогоплательщика на получение вычетов.

3) Рассчитать единый социальный налог в соответствии с указанными в таблице №3 выплатами. Расчет налога производить по данным, соответствующим заданному варианту. Ставка ЕСН – 26%. Выплаты материальной помощи произведены из прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия после уплаты налога на прибыль. Расчет представить в виде налоговой карточки, отдельно по фондам. В отношении страховых выплат на пенсионное страхование, учитывать финансирование страховой и накопительной пенсии с учетом возраста застрахованных работников.

Таблица 3.

|  |  |
| --- | --- |
| Месяц | Начисленная сумма заработной платы (руб.) |
| Январь | 7300 |
| Февраль | 7000 |
| Март | 7000 |
| Апрель | 6500 |
| Май | 6700 |
| Июнь | 7300 |
| Июль | 7300 |
| Август | 6800 |
| Сентябрь | 6500 |
| Октябрь | 6800 |
| Ноябрь | 6600 |
| декабрь | 7500 |
| месяц | Сумма материальной помощи (руб.) |
| Январь | 2500 |
| Апрель | 1400 |
| Ноябрь | 1500 |
| месяц | Сумма дивидендов (руб.) |
| Февраль | 2000 |
| июль | 3000 |
| месяц | Начисленные пособия по листам нетрудоспособности (руб.) |
| февраль | 950 |

Таблица 4. **Информация о налогоплательщике на право получения стандартных, социальных имущественных вычетов.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Стандартный вычет налогоплательщика | Количество иждивенцев | Категория вычета | Сумма расходов | Дополнительная информация | Год рождения |
| 400 | 2 | Оплата обучения | 13500 | Одинокая мать | 1968 |

Решение.

**ЕСН.**

Январь.

1).Определим общую сумму дохода:

7300 + 2500 = 9800 руб.;

2).Рассчитаем сумму налога:

(9800 - 2500) х 26% = 1898 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога, подлежащую уплате в Федеральный бюджет:

(1898 х 20%)/26% = 1460 руб.;

4).Определим сумму отчислений в Фонд социального страхования:

(1898 х 2,9%)/26% = 211,7 руб.;

5).Определим сумму отчислений в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования:

(1898 х 1,1%)/26% = 80,3 руб.;

6).Определим сумму отчислений в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования:

(1898 х 2%)/26% = 146 руб.;

7). Определим сумму отчислений в Федеральный бюджет:

(1460 х 6%)/20% = 438 руб.;

8). Рассчитаем сумму финансирования страховой части пенсии:

(1460 х 8%)/20% = 584 руб.;

9). Рассчитаем сумму финансирования накопительной части пенсии:

(1460 х 6%)/20% = 438 руб.

Февраль.

1).Определим общую сумму дохода:

9800+7000+2000+950 = 19750 руб.;

2).Рассчитаем сумму налога за 2 месяца:

(19750-2500-950) х 26% = 4238 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за февраль:

4238-1898=2340 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога, подлежащую уплате в Федеральный бюджет:

(2340 х 20%)/26% = 1800 руб.;

5).Определим сумму отчислений в Фонд социального страхования:

(2340 х 2,9%)/26% = 261 руб.;

6).Определим сумму отчислений в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования:

(2340 х 1,1%)/26% = 99 руб.;

7).Определим сумму отчислений в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования:

(2340 х 2%)/26% = 180 руб.;

8). Определим сумму отчислений в Федеральный бюджет:

(1800 х 6%)/20% = 540 руб.;

9). Рассчитаем сумму финансирования страховой части пенсии:

(1800 х 8%)/20% = 720 руб.;

10). Рассчитаем сумму финансирования накопительной части пенсии:

(1800 х 6%)/20% = 540 руб.

Март.

1).Определим общую сумму дохода:

19750+7000 = 26750 руб.;

2).Рассчитаем сумму налога за 3 месяца:

(26750-2500-950) х 26% = 6058 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за март:

6058-4238=1820 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога, подлежащую уплате в Федеральный бюджет:

(1820 х 20%)/26% = 1400 руб.;

5).Определим сумму отчислений в Фонд социального страхования:

(1820 х 2,9%)/26% = 203 руб.;

6).Определим сумму отчислений в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования:

(1820 х 1,1%)/26% = 77 руб.;

7).Определим сумму отчислений в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования:

(1820 х 2%)/26% = 140 руб.;

8). Определим сумму отчислений в Федеральный бюджет:

(1400 х 6%)/20% = 420 руб.;

9). Рассчитаем сумму финансирования страховой части пенсии:

(1400 х 8%)/20% = 560 руб.;

10). Рассчитаем сумму финансирования накопительной части пенсии:

(1400 х 6%)/20% = 420 руб.

Апрель.

1).Определим общую сумму дохода:

26750+6500+1400 = 34650 руб.;

2).Рассчитаем сумму налога за 4 месяца:

(34650-950-3000) х 26% = 7982 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за апрель:

7982-6058=1924 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога, подлежащую уплате в Федеральный бюджет:

(1924 х 20%)/26% = 1480 руб.;

5).Определим сумму отчислений в Фонд социального страхования:

(1924 х 2,9%)/26% = 214,6 руб.;

6).Определим сумму отчислений в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования:

(1924 х 1,1%)/26% = 81,4 руб.;

7).Определим сумму отчислений в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования:

(1924 х 2%)/26% = 148 руб.;

8). Определим сумму отчислений в Федеральный бюджет:

(1480 х 6%)/20% = 444 руб.;

9). Рассчитаем сумму финансирования страховой части пенсии:

(1480 х 8%)/20% = 592 руб.;

10). Рассчитаем сумму финансирования накопительной части пенсии:

(1480 х 6%)/20% = 444 руб.

Май.

1).Определим общую сумму дохода:

34650+6700 = 41350 руб.;

2).Рассчитаем сумму налога за 5 месяца:

(41350-950-3000) х 26% = 9724 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за май:

9724-7982=1742 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога, подлежащую уплате в Федеральный бюджет:

(1742 х 20%)/26% = 1340 руб.;

5).Определим сумму отчислений в Фонд социального страхования:

(1742 х 2,9%)/26% = 194,3 руб.;

6).Определим сумму отчислений в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования:

(1742 х 1,1%)/26% = 73,7 руб.;

7).Определим сумму отчислений в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования:

(1742 х 2%)/26% = 134 руб.;

8). Определим сумму отчислений в Федеральный бюджет:

(1340 х 6%)/20% = 402 руб.;

9). Рассчитаем сумму финансирования страховой части пенсии:

(1340 х 8%)/20% = 536 руб.;

10). Рассчитаем сумму финансирования накопительной части пенсии:

(1340 х 6%)/20% = 402 руб.

Июнь.

1).Определим общую сумму дохода:

41350+7300 = 48650 руб.;

2).Рассчитаем сумму налога за 6месяцев:

(48650-950-3000) х 26% = 11622 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за июнь:

11622-9724=1898 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога, подлежащую уплате в Федеральный бюджет:

(1898 х 20%)/26% = 1460 руб.;

5).Определим сумму отчислений в Фонд социального страхования:

(1898 х 2,9%)/26% = 211,7 руб.;

6).Определим сумму отчислений в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования:

(1898 х 1,1%)/26% = 80,3 руб.;

7).Определим сумму отчислений в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования:

(1898 х 2%)/26% = 146 руб.;

8). Определим сумму отчислений в Федеральный бюджет:

(1460 х 6%)/20% = 438 руб.;

9). Рассчитаем сумму финансирования страховой части пенсии:

(1460 х 8%)/20% = 584 руб.;

10). Рассчитаем сумму финансирования накопительной части пенсии:

(1460 х 6%)/20% = 438 руб.

Июль.

1).Определим общую сумму дохода:

48650+7300+3000 = 58950 руб.;

2).Рассчитаем сумму налога за 7 месяцев:

(58950-950-3000) х 26% = 14300 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за июль:

14300-11622=2678 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога, подлежащую уплате в Федеральный бюджет:

(2678 х 20%)/26% = 2060 руб.;

5).Определим сумму отчислений в Фонд социального страхования:

(2678 х 2,9%)/26% = 298,7 руб.;

6).Определим сумму отчислений в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования:

(2678 х 1,1%)/26% = 113,3 руб.;

7).Определим сумму отчислений в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования:

(2678 х 2%)/26% = 206 руб.;

8). Определим сумму отчислений в Федеральный бюджет:

(2060 х 6%)/20% = 618 руб.;

9). Рассчитаем сумму финансирования страховой части пенсии:

(2060 х 8%)/20% = 824 руб.;

10). Рассчитаем сумму финансирования накопительной части пенсии:

(2060 х 6%)/20% = 618 руб.

Август.

1).Определим общую сумму дохода:

58950+6800 = 65750 руб.;

2).Рассчитаем сумму налога за 8месяцев:

(65750-950-3000) х 26% = 16068 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за август:

16068-14300=1768 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога, подлежащую уплате в Федеральный бюджет:

(1768 х 20%)/26% = 1360 руб.;

5).Определим сумму отчислений в Фонд социального страхования:

(1768 х 2,9%)/26% = 197,2 руб.;

6).Определим сумму отчислений в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования:

(1768 х 1,1%)/26% = 74,8 руб.;

7).Определим сумму отчислений в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования:

(1768 х 2%)/26% = 136 руб.;

8). Определим сумму отчислений в Федеральный бюджет:

(1360 х 6%)/20% = 408 руб.;

9). Рассчитаем сумму финансирования страховой части пенсии:

(1360 х 8%)/20% = 544 руб.;

10). Рассчитаем сумму финансирования накопительной части пенсии:

(1360 х 6%)/20% = 408 руб.

Сентябрь.

1).Определим общую сумму дохода:

65750+6500 = 72250 руб.;

2).Рассчитаем сумму налога за 9 месяцев:

(48650-950-3000) х 26% = 11622 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за сентябрь:

17758-16068=1690 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога, подлежащую уплате в Федеральный бюджет:

(1690 х 20%)/26% = 1300 руб.;

5).Определим сумму отчислений в Фонд социального страхования:

(1690 х 2,9%)/26% = 188,5 руб.;

6).Определим сумму отчислений в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования:

(1690 х 1,1%)/26% = 71,5 руб.;

7).Определим сумму отчислений в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования:

(1690 х 2%)/26% = 130 руб.;

8). Определим сумму отчислений в Федеральный бюджет:

(1300 х 6%)/20% = 390 руб.;

9). Рассчитаем сумму финансирования страховой части пенсии:

(1300 х 8%)/20% = 520 руб.;

10). Рассчитаем сумму финансирования накопительной части пенсии:

(1300 х 6%)/20% = 390 руб.

Октябрь.

1).Определим общую сумму дохода:

72250+6800 = 79050 руб.;

2).Рассчитаем сумму налога за 10 месяцев:

(79050-950-3000) х 26% = 19526 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за август:

19526-17758=1768 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога, подлежащую уплате в Федеральный бюджет:

(1768 х 20%)/26% = 1360 руб.;

5).Определим сумму отчислений в Фонд социального страхования:

(1768 х 2,9%)/26% = 197,2 руб.;

6).Определим сумму отчислений в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования:

(1768 х 1,1%)/26% = 74,8 руб.;

7).Определим сумму отчислений в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования:

(1768 х 2%)/26% = 136 руб.;

8). Определим сумму отчислений в Федеральный бюджет:

(1360 х 6%)/20% = 408 руб.;

9). Рассчитаем сумму финансирования страховой части пенсии:

(1360 х 8%)/20% = 544 руб.;

10). Рассчитаем сумму финансирования накопительной части пенсии:

(1360 х 6%)/20% = 408 руб.

Ноябрь.

1).Определим общую сумму дохода:

79050+6600+1500 = 87150 руб.;

2).Рассчитаем сумму налога за 11 месяцев:

(87150-950-3000) х 26% = 21632 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за ноябрь:

21632-19526=2106 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога, подлежащую уплате в Федеральный бюджет:

(2106 х 20%)/26% = 1620 руб.;

5).Определим сумму отчислений в Фонд социального страхования:

(2106 х 2,9%)/26% = 234,9 руб.;

6).Определим сумму отчислений в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования:

(2106 х 1,1%)/26% = 89,1 руб.;

7).Определим сумму отчислений в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования:

(2106 х 2%)/26% = 162 руб.;

8). Определим сумму отчислений в Федеральный бюджет:

(1620 х 6%)/20% = 486 руб.;

9). Рассчитаем сумму финансирования страховой части пенсии:

(1620 х 8%)/20% = 648 руб.;

10). Рассчитаем сумму финансирования накопительной части пенсии:

(1620 х 6%)/20% = 486 руб.

Декабрь.

1).Определим общую сумму дохода:

87150+7500 = 94650 руб.;

2).Рассчитаем сумму налога за 12 месяцев:

(94650-950-3000) х 26% = 23582 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за декабрь:

23582-21632=1950 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога, подлежащую уплате в Федеральный бюджет:

(1950 х 20%)/26% = 1500 руб.;

5).Определим сумму отчислений в Фонд социального страхования:

(1950 х 2,9%)/26% = 217,5 руб.;

6).Определим сумму отчислений в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования:

(1950 х 1,1%)/26% = 82,5 руб.;

7).Определим сумму отчислений в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования:

(1950 х 2%)/26% = 150 руб.;

8). Определим сумму отчислений в Федеральный бюджет:

(1500 х 6%)/20% = 450 руб.;

9). Рассчитаем сумму финансирования страховой части пенсии:

(1500 х 8%)/20% = 600 руб.;

10). Рассчитаем сумму финансирования накопительной части пенсии:

(1500 х 6%)/20% = 450руб.

**НДФЛ.**

Январь.

1).Определим общую сумму дохода:

7300+2500 = 9800 руб.;

2).Рассчитаем налоговую базу за январь:

9800-2500-400-2400=4500 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за январь:

4500 х 13% = 585 руб.;

Февраль.

1).Определим общую сумму дохода:

9800+7000+950 = 17750руб.;

2).Рассчитаем налоговую базу за 2 месяца:

17750-2500-400х2-2400х2 = 9650 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за 2 месяца:

9650 х 13% = 1254,5 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога за февраль:

1254,5-585=669,5 руб.;

5).Рассчитаем сумму налога по дивидендам:

2000 х 9% =180 руб.

Март.

1).Определим общую сумму дохода:

17750+7000 = 24750руб.;

2).Рассчитаем налоговую базу за 3 месяца:

24750-2500-400х2-2400х3 = 14250 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за 3 месяца:

14250 х 13% = 1852,5 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога за март:

1852,5-1254,5 = 598 руб.

Апрель.

1).Определим общую сумму дохода:

24750+6500+1400 = 32650руб.;

2).Рассчитаем налоговую базу за 4 месяца:

32650-3900-400х2-2400х4=18350 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за 4 месяца:

18350 х 13% = 2385,5 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога за апрель:

2385,5-1852,5=533 руб.

Май.

1).Определим общую сумму дохода:

32650+6700 = 39350руб.;

2).Рассчитаем налоговую базу за 5 месяцев:

39350-3900-400х2-2400х5=22650 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за 5 месяцев:

22650 х 13% = 2944,5 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога за май:

2944,5-2385,5=559 руб.

Июнь.

1).Определим общую сумму дохода:

39350+7300 = 44650руб.;

2).Рассчитаем налоговую базу за 6 месяцев:

46650-3900-400х2-2400х5=29950 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за 6 месяцев:

29950 х 13% = 3893,5 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога за июнь:

3893,5-2944,5=949 руб.

Июль.

1).Определим общую сумму дохода:

46650+7300 = 53950 руб.;

2).Рассчитаем налоговую базу за 7 месяцев:

53950-3900-400х2-2400х5=37250 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за 7 месяцев:

37250 х 13% = 4842,5 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога за июль:

4842,5-3893,5=949 руб.;

5).Рассчитаем сумму налога по дивидендам:

3000 х 9% = 270 руб.

Август.

1).Определим общую сумму дохода:

53950+6800 = 60750 руб.;

2).Рассчитаем налоговую базу за 8 месяцев:

60750-3900-400х2-2400х5=44050 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за 8 месяцев:

44050 х 13% = 5726,5 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога за август:

5726,5-4842,5=884 руб.

Сентябрь.

1).Определим общую сумму дохода:

60750+6500 = 67250руб.;

2).Рассчитаем налоговую базу за 9 месяцев:

67250-3900-400х2-2400х5=50550 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за 9 месяцев:

50550 х 13% = 6571,5 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога за сентябрь:

6571,5-5726,5 = 845 руб.

Октябрь.

1).Определим общую сумму дохода:

67250+6800 = 74050руб.;

2).Рассчитаем налоговую базу за 10 месяцев:

74050-3900-400х2-2400х5=57350 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за 10 месяцев:

57350 х 13% = 7455,5 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога за октябрь:

7455,5-6571,5 = 884 руб.

Ноябрь.

1).Определим общую сумму дохода:

74050+6600+1500 = 82150 руб.;

2).Рассчитаем налоговую базу за 11 месяцев:

82150-4000-400х2-2400х5=65350 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за 11месяцев:

65350 х 13% = 8495,5 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога за ноябрь:

8495,5-7455,5 = 1040 руб.

Декабрь.

1).Определим общую сумму дохода:

82150+7500= 89650 руб.;

2).Рассчитаем налоговую базу за 12месяцев:

89650-4000-400х2-2400х5=72850 руб.;

3).Рассчитаем сумму налога за 12месяцев:

72850 х 13% = 9470,5 руб.;

4).Рассчитаем сумму налога за декабрь:

9470,5-8495,5 = 975 руб.

Рассчитаем сумму НДФЛ к возврату:

1). Определим налоговую базу с учетом социального вычета:

72850-13500=59350 руб.;

2).Рассчитаем сумму налога с учетом социального вычета:

59350 х 13% = 7715,5 руб.;

3).Рассчитаем сумму НДФЛ, подлежащую возврату налогоплательщику:

9470,5-7715,5=1755 руб.

Список литературы

1. "КОММЕНТАРИЙ К ЧАСТИ ВТОРОЙ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РФ" (поглавный) (под ред. А.А. Ялбулганова) (Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2007)

2. Мандрошенко О.В., Пинская М.Р. «Налоги и налогообложение». Учебное пособие (под общей редакцией Л.И. Гончаренко),2007г.

3. Александров И.М. «Налоги и налогообложение». Учебник – 7-е изд., перераб. И доп.\_М:2007г.

4."НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ: АРБИТРАЖНЫЕ СПОРЫ: СПРАВОЧНОЕ ПОСОБИЕ" (В.Д. Андреев) (под ред. М.Ф. Ивлиевой и А.А. Никонова) (Статут, 2005)

5. "НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ" (Н.С. Кулаева) ("Налоги" (газета), 2006, N 27)

6.НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ (Приказ Минфина РФ от 07.02.2006 N 24Н (ред. от 09.01.2007))

7. "НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ" (В.В. Семенихин) ("Налоги" (газета), 2007, N 40)