

ОГЛАВЛЕНИЕ

ОТ АВТОРА	15
1. ВВЕДЕНИЕ В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС	16
1.1. Структура Налогового кодекса РФ	16
1.2. Внесение изменений в НК РФ	18
1.3. Базовые понятия, применяемые в НК РФ	19
1.4. Принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения	20
1.4.1. Общий порядок расчета выручки. Четыре случая контроля налоговых органов за ценами сделок.	20
1.4.2. Критерии признания юридических лиц взаимозависимыми	22
1.4.3. Налоговый контроль цен по бартерным договорам и внешнеторговым сделкам.	23
1.4.4. Налоговый контроль в случае, когда цена сделки отличается от цены аналогичных сделок более чем на 20%. Понятие «идентичных» и «однородных» товаров	24
1.4.5. Сопоставимость условий сравнимых сделок. Влияние скидок на розничную цену для целей налогообложения.	25
1.4.6. Официальные источники информации о ценах. Специальные методы определения рыночной цены	27
1.5. Иерархия нормативных актов в сфере налогообложения	29
<i>Задачи</i>	30
2. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ.	34
2.1. Плательщики налога. Базовая схема расчета налога. Классификация доходов и расходов. Необлагаемые доходы и неучитываемые расходы	34
2.1.1. Плательщики налога на прибыль.	34
2.1.2. Расчет налога на прибыль.	35
2.1.3. Принципы классификации доходов и расходов	38
2.1.4. Состав доходов и расходов от реализации	39
2.1.5. Состав внереализационных доходов и расходов	40
2.1.6. Доходы, не облагаемые налогом на прибыль	43
2.1.7. Расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль.	45
2.2. Момент признания доходов. Кассовый метод и метод начисления. Определение суммы доходов от реализации	52
2.2.1. Методы признания доходов для целей налогообложения	52
2.2.2. Определение суммы доходов от реализации для целей налогообложения	56

2.3. Внереализационные доходы. Моменты признания. Определение налогооблагаемых сумм.	57
2.3.1. Момент отражения внереализационных доходов для целей налогообложения	57
2.3.2. Определение суммы внереализационных доходов для целей налогообложения	60
2.4. Момент признания расходов. Кассовый метод и метод начисления. Прямые и косвенные расходы	70
2.4.1. Момент признания расходов для целей налогообложения прибыли	70
2.4.2. Прямые и косвенные расходы	76
2.5. Материальные расходы, связанные с производством и реализацией	82
2.5.1. Состав материальных расходов.	82
2.5.2. Определение стоимости материально-производственных запасов	82
2.6. Расходы на оплату труда	84
2.6.1. Состав расходов по оплате труда	84
2.6.2. Премии, включаемые в расходы организации	85
2.6.3. Доплаты к заработной плате работников, уменьшающие налоговую базу	87
2.6.4. Включение в расходы оплаты вынужденных прогулов работников	90
2.6.5. Включение в расходы выплат среднего заработка	90
2.6.6. Выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск	91
2.6.7. Выплаты работникам, увольняемым по сокращению численности (штатов)	92
2.6.8. Выплаты по гражданско-правовым договорам	93
2.6.9. Выплаты по договорам добровольного медицинского, пенсионного страхования и страхования жизни работников	95
2.6.10. Резервы на оплату отпусков	97
2.6.11. Компенсационные выплаты	98
2.7. Амортизация	98
2.7.1. Понятие амортизируемого имущества для целей налогообложения	98
2.7.2. Имущество, относящееся к амортизируемому, но не подлежащее амортизации в налоговом учете	102
2.7.3. Определение первоначальной стоимости амортизируемого имущества в налоговом учете	104
2.7.4. Изменение первоначальной стоимости амортизируемого имущества	107
2.7.5. Влияние переоценки основных средств на их стоимость в налоговом учете	108
2.7.6. Определение срока полезного использования амортизируемого имущества	109

2.7.7. Амортизационные группы	110
2.7.8. Начисление амортизации основных средств в налоговом учете	111
2.8. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией	117
2.8.1. Состав прочих расходов	117
2.8.2. Расходы по аренде имущества	118
2.8.3. Юридические услуги	118
2.8.4. Консультационные, информационные, посреднические и аудиторские расходы	119
2.8.5. Права на использование программ и баз данных для ЭВМ	119
2.8.6. Расходы на страхование имущества	120
2.8.7. Таможенные пошлины, налоги и сборы, не включаемые в цену товаров	121
2.8.8. Расходы на рекламу	121
2.8.9. Нормативы по компенсациям за использование личного автомобиля (мотоцикла) для служебных поездок	123
2.8.10. Расходы, связанные с командировками	124
2.8.11. Представительские расходы	129
2.8.12. Расходы на подготовку и переподготовку кадров	132
2.9. Внереализационные расходы	132
2.9.1. Состав внереализационных расходов. Момент их признания для целей налогообложения	132
2.9.2. Расходы на уплату процентов по долговым обязательствам	132
2.9.3. Списание дебиторской задолженности	136
2.10. Определение прибыли от реализации имущества	139
2.11. Уменьшение текущей прибыли на величину убытков прошлых лет. Сроки представления отчетности и уплаты налога	142
2.11.1. Определение суммы убытка прошлых лет при расчете налогооблагаемой прибыли	142
2.11.2. Представление налоговой декларации и уплата налога на прибыль	143
<i>Задачи</i>	146
3. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС)	172
3.1. Сущность НДС. Плательщики налога. Освобождение от НДС	172
3.1.1. Сущность налога на добавленную стоимость (НДС)	172
3.1.2. Налоговый период по НДС. Сроки предоставления отчетности, уплаты и возмещения налога	174
3.1.3. Плательщики НДС	175
3.1.4. Получение права на освобождение от обязанностей плательщика НДС	176
3.1.5. Операции, освобождаемые от НДС	177
3.2. Определение места реализации товаров (работ, услуг) для целей НДС	179
3.2.1. Критерии определения места реализации для товаров	179
3.2.2. Критерии определения места реализации для услуг	180

3.3. «Исходящий» НДС с реализации в Российской Федерации: момент возникновения, ставки налога	183
3.3.1. Объект обложения НДС	183
3.3.2. Момент возникновения «исходящего» НДС по правилам, действовавшим до 2006 г. Методы признания выручки «по отгрузке» и «по оплате»	184
3.3.3. Момент возникновения «исходящего» НДС по правилам, действующим с 1 января 2006 г.	185
3.3.4. Момент возникновения «исходящего» НДС при передаче товаров безвозмездно, при получении авансовых платежей	186
3.3.5. Ставки налога применительно к реализации в Российской Федерации.	187
3.4. «Исходящий» НДС с реализации в Российской Федерации: определение величины налогооблагаемой реализации, уплата налога с авансов и с процентов по товарным кредитам и векселям	188
3.4.1. Определение стоимости товаров (работ, услуг), реализованных в Российской Федерации для целей расчета НДС	188
3.4.2. Исчисление и уплата НДС с полученных авансов	189
3.4.3. Исчисление НДС с процентов, полученных по товарным кредитам, облигациям и векселям	190
3.5. Вычеты «входящего» НДС. Общие правила	191
3.5.1. Понятие вычета «входящего» НДС	191
3.5.2. Общие условия возмещения «входящего» НДС	192
3.5.3. Что означает требование о том, что приобретенные товары (работы, услуги) должны быть приняты на учет?	194
3.5.4. Почему для вычетов НДС важен характер использования приобретенных ресурсов?.	195
3.5.5. Порядок предоставления вычетов «входящего» НДС по ресурсам, не оплаченным на 1 января 2006 г.	196
3.6. Вычеты «входящего» НДС в отдельных ситуациях	197
3.6.1. Приобретение товаров (работ, услуг) за наличный расчет	198
3.6.2. Вычет НДС, уплаченного на таможне	198
3.6.3. Вычет НДС при возврате товаров либо при отказе от выполненных работ (услуг)	199
3.6.4. Вычеты НДС по нормируемым расходам	199
3.6.5. Вычеты НДС по командировочным расходам	199
3.6.6. Вычеты НДС по работам (услугам), выполненным (оказанным) иностранными юридическими лицами	200
3.6.7. Вычеты НДС при аренде муниципального или государственного имущества	200
3.6.8. Вычеты НДС при зачете взаимных требований	201
3.6.9. Вычеты НДС при использовании имущества в расчетах с поставщиками	201

3.6.10. Вычеты НДС при использовании векселей в расчетах с поставщиками	203
3.6.11. Вычеты «входящего» НДС при наличии облагаемых и не облагаемых налогом операций	204
3.7. Восстановление «входящего» НДС, ранее принятого к вычету	207
3.7.1. Восстановление «входящего» НДС	207
3.7.2. Порядок восстановления «входящего» НДС. Расчет суммы НДС к восстановлению	208
3.7.3. Восстановление «входящего» НДС по объектам недвижимости	209
3.8. Нулевая ставка НДС. Экспортные операции	211
3.8.1. Экспорт. Общие положения	211
3.8.2. Исчисление «исходящего» НДС по экспортным операциям	212
3.8.3. Документы, подтверждающие экспорт	213
3.8.4. Применение ставок 10 и 18% по неподтвержденному экспорту	214
3.8.5. Вычет «входящего» НДС по экспортным операциям.	214
3.8.6. Начисление пени на сумму НДС в результате неподтверждения экспорта	215
3.8.7. Экспорт работ (услуг)	216
3.9. Особые случаи исчисления НДС	217
3.9.1. Исчисление НДС при продаже имущества.	217
3.9.2. Исчисление НДС при выполнении строительно-монтажных работ	218
3.9.3. НДС при использовании произведенных товаров (работ, услуг) для собственных нужд предприятия, при раздаче товаров в рекламных целях	220
3.9.4. Исчисление НДС при уступке права требования	222
3.9.5. Исчисление НДС при посреднических операциях	223
3.9.6. Исчисление НДС при импорте товаров	225
3.9.7. Исчисление НДС при осуществлении расчетов с иностранными юридическими лицами.	226
<i>Задачи</i>	230
4. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ	244
4.1. Экономическое содержание. Плательщики. Налоговый и отчетный периоды. Ставки налога	244
4.1.1. Понятие налога на доходы физических лиц	244
4.1.2. Налоговый период по НДФЛ	245
4.1.3. Понятия «резидент» и «нерезидент»	246
4.1.4. Налоговые ставки по НДФЛ	248
4.2. Исчисление НДФЛ с доходов, облагаемых по базовой ставке 13%. Общие принципы	249

4.3. Доходы, облагаемые по ставке 13%. Формы получения. Моменты признания в налоговых целях.	250
4.3.1. Состав обычных доходов, облагаемых по ставке 13%	250
4.3.2. Формы получения и даты признания доходов.	251
4.4. Доходы, не подлежащие налогообложению. Общая характеристика	253
4.5. Стандартные налоговые вычеты. Условия применения	258
4.6. Социальные налоговые вычеты. Расходы граждан на благотворительность, обучение и лечение	260
4.6.1. Порядок социальных налоговых вычетов и порядок их предоставления	260
4.6.2. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на благотворительные цели	261
4.6.3. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на обучение самого налогоплательщика и его детей	262
4.6.4. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на лечение налогоплательщика, его супруги, детей и родителей	264
4.6.5. Подробнее о социальном вычете по личным расходам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и по договорам добровольного пенсионного страхования	265
4.7. Имущественные вычеты, предоставляемые при продаже личного имущества и приобретении жилья	267
4.7.1. Имущественные налоговые вычеты	267
4.7.2. Порядок определения налогооблагаемого дохода при продаже имущества	267
4.7.3. Вычет на новое строительство (приобретение) жилья	271
4.8. Профессиональные налоговые вычеты. Условия их предоставления.	273
4.8.1. Предоставление профессиональных налоговых вычетов	273
4.8.2. Вычеты по гражданско-правовым договорам	274
4.8.3. Вычеты, предоставляемые индивидуальным предпринимателям	275
4.8.4. Вычеты по авторским договорам и вознаграждениям по договорам на создание (исполнение) произведений науки, литературы и искусства	276
4.9. Применение ставки 35%. Проценты по банковским вкладам. Материальная выгода по займам	278
4.9.1. Доходы, облагаемые по специальным ставкам	278
4.9.2. Исчисление налога с процентов по банковским вкладам	279
4.9.3. Исчисление налога с материальной выгоды по займам	280
4.10. Налогообложение подарков, призов и материальной помощи	284
4.10.1. Налогообложение обычных подарков, полученных от организаций и предпринимателей	284
4.10.2. Налогообложение призов и выигрышей рекламного характера	285
4.10.3. Налогообложение материальной помощи и оплаты лекарств	286

4.11. Налогообложение страховых выплат	286
4.11.1. Обязательное страхование	286
4.11.2. Добровольное имущественное страхование	286
4.11.3. Добровольное медицинское страхование	288
4.11.4. Негосударственное пенсионное обеспечение	288
4.11.5. Добровольное пенсионное страхование	289
4.11.6. Добровольное страхование жизни	290
4.12. Налогообложение операций с ценными бумагами	291
4.13. Исчисление налога с дивидендов	293
4.14. Налогообложение нерезидентов. Избежание двойного налогообложения	294
4.14.1. Налогообложение доходов нерезидентов	294
4.14.2. Избежание двойного налогообложения	295
4.15. Уплата НДФЛ индивидуальными предпринимателями	297
4.16. Удержание и уплата налога в бюджет. Налоговая декларация. Сведения от работодателей	299
4.16.1. Особенности исчисления и порядок уплаты налога в отношении отдельных видов доходов	299
4.16.2. Правила удержания и уплаты НДФЛ налоговыми агентами	301
4.16.3. Справки и сведения, представляемые налоговыми агентами	302
4.16.4. Налоговая декларация. Сроки уплаты (возврата) НДФЛ.	302
<i>Ответы на контрольные вопросы</i>	305
<i>Задачи</i>	308
5. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ	322
5.1. Сущность ЕСН, плательщики налога	322
5.1.1. Понятие ЕСН	322
5.1.2. Плательщики ЕСН	323
5.1.3. Налоговые льготы	325
5.2. Объект обложения ЕСН у работодателей. Налоговая база и ставки ЕСН для работодателей	326
5.2.1. Начисление ЕСН работодателями	326
5.2.2. Выплаты, не подлежащие обложению ЕСН.	326
5.2.3. Порядок расчета налоговой базы по ЕСН для работодателей	329
5.2.4. Ставки ЕСН для работодателей. Регрессивная шкала	330
5.3. Сроки уплаты и предоставление отчетности по ЕСН работодателями	332
5.3.1. Налоговый и отчетный периоды	332
5.3.2. Порядок и сроки уплаты налога	332
5.3.3. Исчисление и уплата ЕСН филиалами юридических лиц	333
5.4. Выплаты по авторским договорам. Определение налоговой базы по ЕСН	334

5.5. Исчисление и уплата ЕСН индивидуальными предпринимателями и приравненными к ним лицами	335
5.5.1. Объект налогообложения для индивидуальных предпринимателей	335
5.5.2. Налоговая база индивидуальных предпринимателей	335
5.5.3. Налоговые ставки для индивидуальных предпринимателей	336
5.5.4. Порядок исчисления и уплаты налога индивидуальными предпринимателями	338
5.5.5. Сроки уплаты налога и авансовых платежей индивидуальными предпринимателями	338
5.5.6. Представление налоговых деклараций индивидуальными предпринимателями	339
<i>Задачи</i>	340
6. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	348
6.1. Налог на имущество организаций	348
6.1.1. Плательщики налога на имущество организаций	348
6.1.2. Объекты налогообложения, порядок расчета налога	349
6.2. Транспортный налог	352
6.2.1. Плательщики транспортного налога	352
6.2.2. Объекты обложения транспортным налогом	352
6.2.3. Расчет транспортного налога	353
6.2.4. Сроки уплаты транспортного налога	355
6.3. Упрощенная система налогообложения	356
6.3.1. Понятие упрощенной системы налогообложения	356
6.3.2. Порядок перехода к упрощенной системе налогообложения	357
6.3.3. Объекты налогообложения	359
6.3.4. Определение доходов и расходов при применении упрощенной системы налогообложения	359
6.3.5. Расчет единого налога	362
6.3.6. Сроки уплаты единого налога	364
6.4. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	367
6.4.1. Сущность единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД)	367
6.4.2. Виды предпринимательской деятельности, подлежащие обложению ЕНВД	369
6.4.3. Объект обложения ЕНВД. Расчет вмененного дохода	371
6.4.4. Применение поправочных коэффициентов	374
6.4.5. Порядок уплаты единого налога	375
<i>Задачи</i>	378

7. УЧЕТ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ. УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ. НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ. ПОРЯДОК РЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ	386
7.1. Постановка на учет в налоговых органах	386
7.1.1. Порядок учета юридических и физических лиц в налоговых органах	386
7.1.2. Идентификационный номер налогоплательщика	388
7.1.3. Ответственность, предусмотренная НК РФ за нарушение сроков и уклонение от постановки на учет в налоговых органах	388
7.2. Налоговые декларации: представление, исправления	389
7.2.1. Представление налоговой декларации	389
7.2.2. Внесение исправлений в налоговые декларации.	390
7.2.3. Ответственность, предусмотренная НК РФ за нарушение сроков подачи налоговых деклараций	393
7.2.4. Налоговые санкции за нарушение правил учета доходов и расходов	394
7.3. Уплата и возврат налога	395
7.3.1. Прекращение обязанности по уплате налога	395
7.3.2. Налоговые санкции за неуплату (неудержание, перечисление налога)	396
7.3.3. Взыскание пени за просрочку уплаты налога	396
7.3.4. Зачет или возврат излишне уплаченных сумм налога	397
7.4. Налоговые проверки. Порядок взыскания налогов, пеней и штрафов	399
7.4.1. Камеральные налоговые проверки	399
7.4.2. Выездные налоговые проверки	401
7.4.3. Действия налоговых органов в ходе выездных налоговых проверок	403
7.4.4. Оформление результатов налоговых проверок и принятие решения по ним	404
7.4.5. Взыскание налоговых санкций	409
7.4.6. Срок давности привлечения к ответственности	410
7.4.7. Санкции за нарушение требований, установленных НК РФ в отношении налоговых проверок	411
7.5. Порядок обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц	412
<i>Задачи</i>	414
ПРИЛОЖЕНИЕ. Основные изменения, внесенные в НК РФ и вступающие в действие с 1 января 2009 г.	422
8. ОТВЕТЫ НА ЗАДАЧИ	438
СПРАВОЧНЫЕ ДАННЫЕ ЗА 2008 ГОД	491
АЛФАВИТНО-ПРЕДМЕТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ	498

ЦЕЛИ ЗАНЯТИЯ

1. Ознакомиться с принципами взимания единого социального налога.
2. Научиться рассчитывать единый социальный налог (ЕСН) для работодателей и индивидуальных предпринимателей.
3. Получить представление о методах и сроках уплаты ЕСН, а также об отчетности по налогу.

5.1. СУЩНОСТЬ ЕСН, ПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГА

5.1.1. Понятие ЕСН

В самом общем смысле **единый социальный налог** — это налог, который начисляется **на заработную плату** и представляет собой дополнительную налоговую нагрузку для работодателей. В этом принципиальное отличие ЕСН от налога на доходы физических лиц (НДФЛ), который удерживается организациями из доходов их работников.

ПРИМЕР 5-1

Базовая иллюстрация принципов взимания единого социального налога

Зарплата Вовы Пончикова — сотрудника ЗАО «Пончик» за январь текущего года составила 100 000 руб. Ставка ЕСН — 26%, ставка НДФЛ — 13%.

ЕСН равен: $100\,000 \text{ руб.} \times 26\% = 26\,000 \text{ руб.}$

Эту сумму ЗАО «Пончик» уплачивает в бюджет. Кроме того, ЗАО удерживает 13% НДФЛ из зарплаты Вовы и тоже уплачивает его в бюджет. Пончиков получает на руки 87 000 руб. (100 000 руб. — 13 000 руб. НДФЛ).

Общий расход для компании составляет 126 000 руб. (где 100 000 руб. — зарплата, 26 000 руб. — ЕСН, начисленный на зарплату).

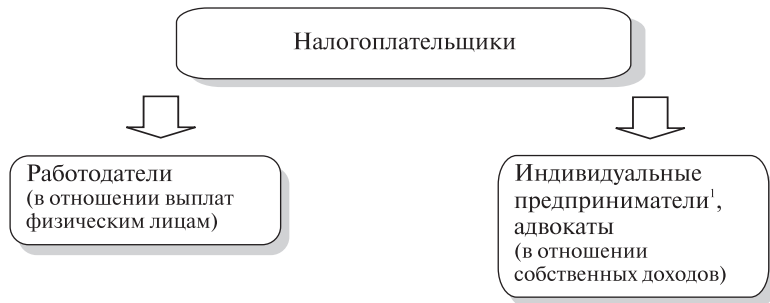
¹ Об изменениях налогового законодательства с 01.01.2009 см. приложение на с. 435.

В составе ЕСН консолидированы взносы в федеральный бюджет, в Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования.

Помимо ЕСН на оплату труда начисляются:

- **страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.** Как правило, они не являются дополнительным налоговым бременем для налогоплательщиков, так как фактически уплачиваются за счет ЕСН, уменьшая долю федерального бюджета в ЕСН (на данном этапе эта фраза может быть вам не совсем понятна, что не должно смущать. Подробные объяснения будут приведены далее);
- **страховые взносы в Фонд социального страхования РФ на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний** (индивидуальные предприниматели данные взносы не платят).

5.1.2. Плательщики ЕСН



Налоговый кодекс РФ выделяет две группы плательщиков ЕСН, а именно:

- 1) налогоплательщики, производящие выплаты физическим лицам;
- 2) налогоплательщики, уплачивающие ЕСН с собственных доходов.

¹ Кроме налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения и переведенных на уплату единого налога на вмененный доход.

В первую группу входят:

- организации (т.е. юридические лица);
- физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, производящие выплаты другим физическим лицам;
- обычные физические лица, т.е. граждане.

Для обозначения плательщиков, входящих в эту группу, мы будем использовать общий термин «**работодатели**»¹.

ЕСН уплачивается работодателями с выплат, производимых физическим лицам по **трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам**.

ПРИМЕР 5-2

Взимание ЕСН работодателями

Максим Орлов является штатным сотрудником фирмы по ремонту помещений «Ремсервис». Кроме основной работы Максим заключил договор подряда с индивидуальным предпринимателем на выполнение малярных работ, а также сделал ремонт квартиры дяди.

В настоящем примере работодателями являются фирма «Ремсервис», предприниматель и дядя (физическое лицо). Поскольку у организации и предпринимателя существуют формальные договорные отношения с Максимом, они будут платить ЕСН с зарплаты и вознаграждения по договору подряда.

Что касается дяди, то формально он также является плательщиком налога, так как производит выплату за сделанную Максимом работу. Однако на практике ЕСН вряд ли будет уплачен, поскольку данную сделку трудно проконтролировать.

Индивидуальные предприниматели (а в эту категорию входят также частные охранники, детективы), адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой, являются плательщиками ЕСН **не только** с заработной платы, выплачиваемой своим работникам, но и со своих собственных доходов (за минусом расходов, уменьшающих налогооблагаемые доходы).

¹ Несмотря на то что строго в юридическом смысле применение термина «работодатели» к лицам, производящим выплаты гражданам по гражданско-правовым и авторским договорам, не является корректным, данный термин используется в контексте настоящего раздела в более широком смысле и существенно облегчает изложение материала.

ПРИМЕР 5-3

Взимание ЕСН предпринимателями

Сергей Кузнецов является индивидуальным предпринимателем. Его выручка равна 100 руб. (условно), расходы — 60 руб., без начисленной зарплаты продавца — 10 руб.

Ставка ЕСН для работодателей — 26%.

Сначала Сергей должен начислить ЕСН с зарплаты продавца: $10 \text{ руб.} \times 26\% = 2,6 \text{ руб.}$ (эта сумма добавляется к расходам Сергея). Потом он должен рассчитать свою прибыль: $100 - 60 - 10 - 2,60 = 27 \text{ руб.} 40 \text{ коп.}$ С этой суммы он будет платить ЕСН как предприниматель по пониженным ставкам.

Таким образом, Сергей рассчитывается по ЕСН как за своего работника, выступая в качестве работодателя, так и за себя как индивидуального предпринимателя.

Предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения и (или) переведенные на уплату единого налога на вмененный доход, не платят ЕСН.

Более подробно вопросы исчисления и уплаты ЕСН индивидуальными предпринимателями рассмотрены в **разделе 5.5**.

5.1.3. Налоговые льготы

ЕСН **не облагаются** выплаты, производимые организациями работникам-инвалидам, не превышающие **100 000 руб. в год**.

ЕСН не начисляется на выплаты **в пределах 100 000 руб. в год** всем работникам, производимые:

- общественными организациями **инвалидов**, соответствующими критериям **ст. 239 НК РФ**;
- организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций **инвалидов** и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее **50%**, а доля их заработной платы в фонде оплаты труда — не менее **25%**;
- учреждениями, **единственным** собственником имущества которых являются общественные организации **инвалидов**, и созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

Также ЕСН не применяется к выплатам, производимым российскими фондами образования и науки в виде грантов учителям, студентам, аспирантам государственных и (или) муниципальных учреждений.

5.2. ОБЪЕКТ ОБЛОЖЕНИЯ ЕСН У РАБОТОДАТЕЛЕЙ. НАЛОГОВАЯ БАЗА И СТАВКИ ЕСН ДЛЯ РАБОТОДАТЕЛЕЙ

5.2.1. Начисление ЕСН работодателями

ЕСН начисляется работодателями на выплаты физическим лицам, производимым по:

- трудовым договорам;
- гражданско-правовым договорам на выполнение работ (оказание услуг);
- авторским договорам.

Выплаты гражданам по авторским договорам облагаются ЕСН только организациями и индивидуальными предпринимателями. Физические лица, производящие выплаты по авторским договорам другим физическим лицам, ЕСН на них не начисляют.

Выплаты гражданам по авторским договорам облагаются по пониженным ставкам (отсутствуют взносы в Фонд социального страхования РФ).

5.2.2. Выплаты, не подлежащие обложению ЕСН

Согласно п. 3 ст. 236 НК РФ не подлежат обложению ЕСН любые производимые организациями (предпринимателями) выплаты, которые не уменьшают их налоговую базу по налогу на прибыль (НДФЛ). К ним относятся любые виды вознаграждений, не предусмотренные трудовыми договорами, расходы, указанные в ст. 270 НК РФ, необоснованные или неподтвержденные выплаты.

Вышеуказанная норма распространяется только на организации (предпринимателей), которые уплачивают налог на прибыль (НДФЛ). Эта норма не распространяется, в частности, на организации и предпринимателей, переведенных на уплату единого налога на вмененный доход или применяющих упрощенную систему налогообложения.

ПРИМЕР 5-4

Объект ЕСН у работодателей

Организация (или предприниматель) начислила своему работнику зарплату в сумме 100 руб. (условно), премию за трудовые результаты по итогам года — 20 руб., а также сделала подарок на день рождения стоимостью 5 руб. Ставка ЕСН — 26%.

ЕСН будет начисляться на зарплату и премию, поскольку они учитываются в составе расходов на оплату труда и уменьшают налогооблагаемую прибыль. Что касается подарка, то, поскольку он не рассматривается НК РФ в качестве расхода, уменьшающего прибыль, его стоимость не облагается ЕСН.

$$\text{ЕСН} = (100 + 20) \times 26\% = 31 \text{ руб. } 20 \text{ коп.}$$

Не облагаются ЕСН выплаты в пользу физических лиц, не предусмотренные трудовыми договорами, договорами гражданско-правового характера, авторскими договорами (например, выплаты материальной помощи таким физическим лицам).

ЕСН не применяется к выплатам по гражданско-правовым договорам, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество или передача в пользование имущества.

К таким договорам могут быть отнесены, в частности, договоры купли-продажи, мены, дарения, ренты, пожизненного содержания, аренды, найма помещений, займа, кредита, факторинга, банковского счета и вклада, страхования и др.

ЕСН с выплат по договорам, заключенным с индивидуальными предпринимателями, уплачивается самими предпринимателями по пониженным ставкам.

Не признаются объектом налогообложения выплаты иностранным гражданам по трудовым договорам, заключенными с заграничными представительствами российских организаций¹.

ЕСН также не начисляется на вознаграждения иностранным гражданам, выплачиваемые по договорам гражданско-правового характера на выполнение работ, оказание услуг, если деятельность эти граждане осуществляют за границей¹.

Статья 238 НК РФ содержит перечень выплат, не подлежащих обложению ЕСН для всех категорий налогоплательщиков. В их числе все виды государственных пособий и законодательно установленных компенсационных выплат, например:

¹ Введено Федеральным законом от 24.07.2007 № 216-ФЗ, распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г.

- все виды государственных пособий, **в том числе пособия по временной нетрудоспособности**, по беременности и родам, по безработице, прочие государственные пособия;
- все виды установленных законодательством субъектов и решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм), в частности, компенсация расходов при командировках, компенсация за неиспользованный отпуск, компенсации работникам, уволенным по сокращению численности или штата, а также в связи с реорганизацией или ликвидацией, возмещение расходов на повышение профессионального уровня работника¹;
- суммы страховых взносов, уплачиваемые работодателем за работника, по обязательному страхованию, добровольному медицинскому страхованию работников на срок не менее года, добровольному личному страхованию работников исключительно на случай смерти застрахованного лица или утраты трудоспособности в связи с исполнением трудовых обязанностей²;
- некоторые другие выплаты.

В общем случае материальная помощь не является объектом налогообложения, так как не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль.

Если же такая помощь является объектом налогообложения (например, у некоммерческих организаций), то не подлежат налогообложению суммы, выплачиваемые в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством, а также суммы, выплачиваемые членам семьи умершего работника.

Для отдельных категорий работников (например, инвалидов) и работодателей (например, общественных организаций инвалидов) **ст. 239 НК РФ** установлены специальные льготы по ЕСН.

¹ В подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ добавлена компенсация расходов физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера (изменения действуют, начиная с **1 января 2008 г.**).

² Взносы работодателей за своих сотрудников по договорам добровольного пенсионного страхования и негосударственного пенсионного обеспечения, учитываемые в составе расходов по налогу на прибыль, облагаются ЕСН.

Выплаты, не подлежащие налогообложению для всех категорий работодателей (в том числе не уплачивающих налог на прибыль):

- государственные пособия

- материальная помощь

- компенсации, предусмотренные законодательством

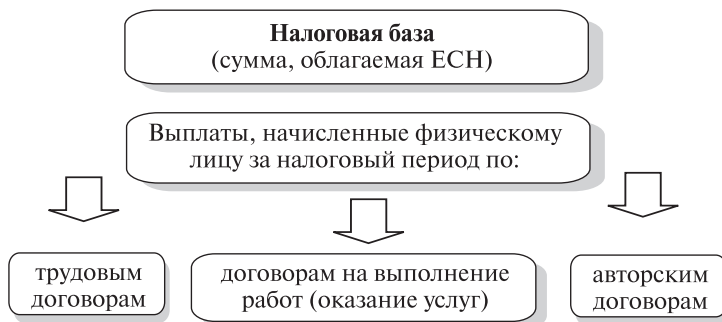
- страховые взносы
- другие выплаты, указанные в ст. 238 НК РФ

ПЛЮС: любые выплаты, произведенные за счет прибыли после налогообложения (для плательщиков налога на прибыль)

5.2.3. Порядок расчета налоговой базы по ЕСН для работодателей

Налоговая база (т.е. общая сумма выплат, облагаемых ЕСН) определяется ежемесячно для каждого физического лица нарастающим итогом с начала года.

Выплаты в натуральной форме учитываются по стоимости соответствующих товаров (работ, услуг) с учетом НДС и акцизов на дату выплаты.



5.2.4. Ставки ЕСН для работодателей.

Регрессивная шкала

Специфика ЕСН заключается в том, что он формируется как сумма взносов, получателями которых являются федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ, фонды медицинского страхования.

ЕСН уплачивается по так называемой регрессивной шкале ставок. Это значит, что чем больше налоговая база (т.е. сумма облагаемых налогом выплат), тем меньше ставка налога.

На 2008 год установлены следующие суммарные ставки ЕСН (табл. 5.1):

Таблица 5.1

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
От 280 001 до 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8 120 руб. + 1,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3 080 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5 600 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	11 320 руб.	5 000 руб.	7 200 руб.	104 800 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

ПРИМЕР 5-5

Применение регрессивной шкалы ЕСН работодателями

Начисленная зарплата Антона Баранкина за 2008 г. составила 720 000 руб. ЕСН будет рассчитан следующим образом:

- первые 280 000 руб. облагаются по ставке 26%;
- следующие 320 000 руб. облагаются по ставке 10%;
- оставшиеся 120 000 руб. облагаются по ставке 2%.

$ЕСН = 280\,000 \times 26\% + 320\,000 \times 10\% + 120\,000 \times 2\% = 107\,200 \text{ руб.}$

Регрессивная шкала ставок ЕСН применяется к выплатам, производимым каждому отдельному работнику. Это значит, что если два работника компании получают зарплату 240 000 руб. в год каждый, то ЕСН будет взиматься по ставке 26% с зарплаты каждого работника.

Шкала ставок ЕСН построена таким образом, что самая большая часть налога подлежит зачислению в федеральный бюджет. Однако на практике эта часть ЕСН попадает на счета Пенсионного фонда РФ. Дело в том, что на заработную плату и прочие облагаемые выплаты физическим лицам начисляются также взносы на обязательное пенсионное страхование. Величина этих взносов уменьшает сумму ЕСН, подлежащую зачислению в федеральный бюджет.

ПРИМЕР 5-6

Взносы на обязательное пенсионное страхование и ЕСН, зачисляемый в федеральный бюджет

Зарплата Изольды Дудкиной, начисленная ей за январь 2008 г. столовой № 5 г. Ярославля, составила 10 000 руб.

ЕСН на зарплату Изольды составляет 2600 руб. В федеральный бюджет подлежат зачислению 2000 руб., в Фонд социального страхования РФ — 290 руб., в фонды медицинского страхования — 310 руб.

Кроме того, на зарплату Изольды начисляются взносы на обязательное пенсионное страхование. Предположим, что сумма взносов за январь составила 1800 руб. Эти взносы уменьшат сумму ЕСН, подлежащую перечислению в федеральный бюджет.

То есть Пенсионный фонд РФ получит 1800 руб. взносов на обязательное пенсионное страхование, а федеральный бюджет — 200 руб. единого социального налога (2000 руб. – 1800 руб.).

Особые ставки ЕСН установлены для следующих категорий работодателей:

- сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования;
- организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий;
- организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны.

Эти ставки приведены в **ст. 241 НК РФ**.

5.3. СРОКИ УПЛАТЫ И ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ ПО ЕСН РАБОТОДАТЕЛЯМИ

5.3.1. Налоговый и отчетный периоды

Согласно ст. 240 НК РФ налоговым периодом по ЕСН признается календарный год. Это означает, что ЕСН рассчитывается нарастающим итогом с начала года. Декларация по ЕСН за год подается **не позднее 30 марта** года, следующего за отчетным годом.

Отчетные периоды для ЕСН — I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. Это означает, что расчеты по налогу составляются ежеквартально нарастающим итогом. Срок подачи таких расчетов — **20-е число месяца**, следующего за истекшим кварталом.

5.3.2. Порядок и сроки уплаты налога

Уплата налога (авансовых платежей по налогу) осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ, Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Каждый месяц работодатель должен рассчитать налогооблагаемые выплаты, производимые каждому конкретному физическому лицу нарастающим итогом и умножить суммы этих выплат на соответствующие ставки ЕСН. В результате получается величина ЕСН, рассчитанная нарастающим итогом с начала года. Разницу между этой суммой и авансовыми платежами налога, сделанными в предыдущие месяцы, работодатель должен уплатить до **15-го** числа следующего месяца.

ПРИМЕР 5-7

*Уплата ЕСН
работодателями*

Сумма ЕСН, начисленная организацией за январь, составила 30 руб. (условно), за январь — февраль — 65 руб., за январь — март — 90 руб.

Первый авансовый платеж организация вносит не позднее 15 февраля в размере 30 руб.; второй авансовый платеж — не позднее 15 марта в размере 35 руб. (65 руб. – 30 руб.); третий авансовый платеж — не позднее 15 апреля в размере 25 руб. (90 руб. – 65 руб.).

Не позднее чем 20 апреля организация представляет расчет о суммах исчисленных, а также уплаченных авансовых платежей по ЕСН. Если сумма ЕСН согласно квартальному расчету превысит сумму внесенных авансовых платежей (в нашем примере — 90 руб.), то разница должна быть уплачена до 20 апреля включительно.

Положительная разница между ЕСН, начисленным в целом за год по данным годовой налоговой декларации, и авансовыми платежами налога подлежит уплате не позднее **14 апреля следующего года**. Отрицательная разница засчитывается в счет предстоящих платежей налога или возвращается налогоплательщику. Авансовые платежи за месяц, подлежащие перечислению в Фонд социального страхования РФ, уменьшаются на сумму самостоятельно произведенных предприятием расходов на цели социального страхования (оплату больничных листов, путевок и т.д.).

5.3.3. Исчисление и уплата ЕСН филиалами юридических лиц

Филиалы и структурные подразделения юридических лиц, именуемые в НК РФ обособленными подразделениями, могут иметь отдельный баланс и расчетный счет. В этом случае они уплачивают ЕСН с выплат своим сотрудникам непосредственно по своему местонахождению, а также представляют налоговые декларации и расчеты по авансовым платежам в налоговые органы по месту их нахождения.

Если филиал не имеет отдельного баланса и расчетного счета, то уплата (отчетность) по ЕСН производится (составляется) централизованно по местонахождению головной организации.

Начиная с **1 января 2008 г.** аналогичное правило применяется в отношении обособленных подразделений, находящихся за пределами территории Российской Федерации, независимо от наличия или отсутствия у них отдельного баланса и расчетного счета.

ПРИМЕР 5-8

Уплата ЕСН филиалами

ЗАО «Пончик» имеет головной офис в Москве и филиал в Самаре. Сумма ЕСН, начисленная с выплат всем сотрудникам, составила 15 000 руб. Сумма ЕСН, начисленная с выплат сотрудникам в Самаре, составила 5000 руб.

Вариант 1. Филиал имеет отдельный баланс и расчетный счет, вносит авансовые платежи по ЕСН и представляет отчетность по налогу непосредственно по месту своего нахождения. Московский офис уплачивает в Москве разницу между общей суммой ЕСН и суммой ЕСН, уплаченной филиалом (15 000 руб. – 5000 руб. = 10 000 руб.).

Вариант 2. У филиала нет отдельного баланса и расчетного счета. Уплата ЕСН производится московским офисом централизованно в сумме 15 000 руб.

5.4. ВЫПЛАТЫ ПО АВТОРСКИМ ДОГОВОРАМ. ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПО ЕСН

Налоговая база по ЕСН по авторским договорам определяется в том же порядке, что и для налога на доходы с физических лиц, т.е. как разница между общей суммой вознаграждения, начисленного по договору, и установленными законодательством вычетами.

В отношении вычетов налогоплательщик имеет право использовать два варианта:

- вычет в размере произведенных и документально подтвержденных расходов;
- профессиональный вычет, установленный **ст. 221 НК РФ** в процентной доле от дохода (**20–40%** в зависимости от предмета авторского договора).

ПРИМЕР 5-9

Взимание ЕСН по авторским договорам

Скульптор Истомин заключил авторский договор на создание скульптурной композиции на сумму 100 руб. (условно). Подтвержденные расходы Истомина по созданию скульптуры составили 55 руб. Профессиональный вычет, установленный ст. 221 НК РФ для этого вида деятельности, — 40%.

Расчет налоговой базы по ЕСН.

Вариант 1 (вычет в размере произведенных расходов):

100 руб. – 55 руб. = 45 руб.

Вариант 2 (профессиональный налоговый вычет):

100 руб. – 100 руб. × 40% = 60 руб.

Вариант 1 более выгоден для скульптора.

Вычеты предоставляются авторам на основании их письменных заявлений, которые они подают организации (предпринимателю), производящей выплаты авторского вознаграждения. При отсутствии указанных заявлений начисление ЕСН производится с полной суммы вознаграждения.

Выплаты по авторским договорам облагаются ЕСН по пониженным ставкам (отсутствует доля налога, зачисляемая в Фонд социального страхования РФ). Пониженные ставки ЕСН применяются также к выплатам физическим лицам по договорам на выполнение работ (оказание услуг).