

В данной книге уделено внимание не только сложным вопросам по налогу на прибыль, НДС и налогу на имущество, но и порядку исправления выписанных ошибок как в бухгалтерском, так и в налоговом учете, а так же в налоговых декларациях. Приведены образцы заполнения деклараций с примерами сложных ситуаций и пути их решения.

НАЛОГОВЫЕ ДЕКЛАРАЦИИ: заполняем правильно

- Налог на прибыль
- Налог на добавленную стоимость
- Налог на имущество
- Примеры заполнений



НАЛОГОВЫЕ ДЕКЛАРАЦИИ: ЗАПОЛНЯЕМ ПРАВИЛЬНО

С.И.Бакина

ОТ АВТОРА

Уважаемые читатели!

Ни для кого из вас не секрет, что современное налоговое законодательство сложное и запутанное. Бухгалтер же, как искусный фокусник, должен разобраться в налоговых "лабиринтах", правильно рассчитать налоги и заполнить налоговые декларации. Составление декларации может быть правильным только при условии корректного отражения финансово-хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете. Но даже в этом случае остаются вопросы при заполнении деклараций. Причем законодательство снова и снова вносит поправки в законы, меняет формы деклараций. Например, одним из последних новшеств стало совмещение в рамках одной декларации отчетности по НДС внутри страны, а также по экспорту. Если учесть, что после введения дополнительных листов у налогоплательщиков до сих пор остается много вопросов, то стоит ли удивляться, что расчету по налогу на добавленную стоимость в книге уделено немало внимания. Также сложным по многообразию ситуаций является налог на прибыль. Часто у налогоплательщиков возникают вопросы по формированию налоговой базы по налогу на прибыль. Заполнение данной декларации тоже не самое простое, особенно в случае если организация имеет обособленные подразделения или использует при расчетах векселя. На страницах моей книги вы найдете ответы и на подобные вопросы.

А кто сказал, что расчеты по налогу на имущество - это просто? В книге большое внимание я уделила нестандартным ситуациям при расчетах по налогу на имущество. По каждому из налогов приведено много различных примеров, которые, я искренне надеюсь, помогут вам разобраться в сложных вопросах, с которыми приходится сталкиваться бухгалтеру.

Глава 1. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

Налогоплательщики. Обязанность представления налоговой декларации

В соответствии со ст. 246 Налогового кодекса налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются:

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

Таким образом, при применении общего режима налогообложения каждая российская организация признается налогоплательщиком. Непосредственно исчисление налога на прибыль регулируется гл. 25 Налогового кодекса. Декларация по налогу представляется каждым налогоплательщиком. Сроки отчетности по налогу на прибыль установлены в ст. 289 Налогового кодекса.

Отметим, что налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации в порядке, определенном настоящей статьей.

Налоговые агенты обязаны по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором они производили выплаты налогоплательщику, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты в порядке, определенном настоящей статьей.

Таким образом, независимо от того, велась деятельность на предприятии или нет, налогоплательщики обязаны в установленные сроки представить декларацию не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. При этом отчетным периодом для большинства налогоплательщиков считается квартал. Однако для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, отчетным периодом является месяц. Соответственно установлены сроки сдачи отчетности - не позднее 28-го числа со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговым периодом для налога на прибыль является календарный год.

Пример. Организация зарегистрирована 30 декабря, расчетный счет по состоянию на конец налогового (отчетного) периода еще не открыт. Деятельность не велась. Следует ли сдавать налоговую декларацию?

Да, независимо от того, что показатели для исчисления налога отсутствуют, налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию по налогу на прибыль до 28 марта. Это будет так называемая годовая декларация. В Налоговом кодексе не предусмотрены случаи, позволяющие не представлять налоговую декларацию по каким-либо основаниям.

Форма налоговой декларации по налогу на прибыль утверждена Приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. N 24н (в ред. от 9 января 2007 г.) "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и Порядка ее заполнения" (зарегистрировано в Минюсте России 20 февраля 2006 г. N 7528).

Налогоплательщики по итогам отчетного периода представляют налоговые декларации упрощенной формы. Некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода, то есть 1 раз в год.

Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

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

Общие требования к порядку заполнения налоговой декларации

Остановимся на общих требованиях к порядку заполнения декларации по налогу на прибыль.

Первое требование предъявляется к заполнению практически любой отчетности. Декларация должна быть заполнена шариковой или перьевой ручкой с чернилами черного либо синего цвета, на пишущей машине или с использованием компьютера. Не допускается заполнение карандашом, фломастером или с использованием цветных ручек.

В течение календарного года каждая последующая декларация включает в себя показатели предыдущей, то есть заполняется нарастающим итогом с начала года. Все значения стоимостных показателей декларации указываются в полных рублях. При этом используется математическое правило округления - значения показателей менее 50 коп. отбрасываются, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

При заполнении декларации в каждой строке и соответствующей ей графе декларации указывается только один показатель. В случае отсутствия каких-либо отдельных показателей, предусмотренных декларацией, в соответствующей строке ставится прочерк. Допускается исправление в заполненной декларации. Исправления производятся с соблюдением правил, используемых при исправлении первичных документов. А именно для исправления ошибок необходимо перечеркнуть неверное значение показателя, вписать правильное значение и проставить подписи должностных лиц организации, подписавших декларацию, заверив их печатью организации с указанием даты исправления. Не допускается исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

На каждой странице декларации в верхней части указывается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) и код причины постановки на учет (КПП) организации в порядке, определенном в разд. III "Порядок заполнения титульного листа (Листа 01) декларации", а также указывается порядковый номер страницы. Декларация имеет сквозную нумерацию страниц. Таким образом, если налогоплательщик не должен представлять определенные разделы декларации, то число страниц декларации за аналогичный период у разных налогоплательщиков может быть различным.

Установлен следующий срок представления декларации за отчетный период - не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (п. 3 ст. 289 НК РФ). Что касается декларации по итогам года, то она представляется не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Если срок представления декларации, а также срок уплаты налога приходится на выходной (нерабочий) или праздничный день, он переносится на первый рабочий день после выходного или праздничного дня.

Любая декларация представляется на бумажном носителе или в электронном виде. Декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи. Это правило, естественно, распространяется и на декларацию по налогу на прибыль. При отправке декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. Декларация может быть представлена в электронном виде в соответствии с Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным Приказом МНС России от 2 апреля 2002 г. N БГ-3-32/169. При передаче декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки. При получении налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о приеме в электронном виде.

Отметим, что налоговые агенты заполняют и представляют декларации в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков, то есть в те же сроки и т.п.

Разделы налоговой декларации

Остановимся на том, какие разделы налоговой декларации следует заполнять налогоплательщикам при представлении отчета.

Всего в налоговой декларации предусмотрено семь листов, а также пять приложений к Листу 02. Кроме того, разд. 1 может содержать подразделы 1.1, 1.2, 1.3.

В состав налоговой декларации по налогу на прибыль организаций обязательно включаются: титульный лист (Лист 01), подраздел 1.1 разд. 1, Лист 02, Приложения N 1 и N 2 к Листу 02.

Подразделы 1.2 и 1.3 разд. 1, Приложения N 3, N 4 и N 5 к Листу 02, а также Листы 03, 04, 05, 06, 07 включаются в состав декларации и представляются в налоговый орган, только если налогоплательщик имеет доходы, расходы, убытки или средства, подлежащие отражению в указанных подразделах, листах и приложениях, осуществляет операции с ценными бумагами, является налоговым агентом или в его состав входят обособленные подразделения.

Приложение N 4 к Листу 02 "Расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу" включается в состав декларации только за I квартал и налоговый период.

Некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют декларацию по истечении налогового периода по форме в составе титульного листа (Листа 01), Листа 02 и при получении средств целевого финансирования целевых поступлений и других средств, указанных в п. п. 1 и 2 ст. 251 Налогового кодекса, Листа 07.

Организации, уплачивающие авансовые платежи ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли нарастающим итогом с начала года, представляют декларации в указанном в п. 1.1 Порядка и объеме за отчетный период (I квартал, полугодие, 9 месяцев) и налоговый период (год).

По итогам других отчетных периодов (за январь, 2, 4, 5, 7, 8, 10, 11 месяцев) такие организации представляют декларацию в объеме титульного листа (Листа 01), подраздела 1.1 разд. 1 и Листа 02. При осуществлении соответствующих операций и (или) наличии обособленных подразделений в состав деклараций включаются также подраздел 1.3 разд. 1, Приложения N 5 к Листу 02 и Листы 03, 04.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговый орган по месту своего нахождения декларацию, составленную в целом по организации с распределением прибыли по обособленным подразделениям (ст. 289 НК РФ) или по обособленным подразделениям, находящимся на территории одного субъекта Российской Федерации, при уплате налога в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 288 Кодекса (далее - группа обособленных подразделений).

В налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения организации представляют декларацию, включающую в себя титульный лист (Лист 01), подраздел 1.1 разд. 1 и (или) подраздел 1.2 разд. 1, а также расчет суммы налога (Приложение N 5 к Листу 02), подлежащей уплате по месту нахождения данного обособленного подразделения. При расчете налога по группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации, декларация в указанном объеме представляется в налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации (далее - ответственное обособленное подразделение).

В соответствии со ст. 80 Налогового кодекса налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют декларацию в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика. При этом в титульном листе (Листе 01) производится отметка по реквизиту "По месту учета крупнейшего налогоплательщика" (абзац введен Приказом Минфина России от 9 января 2007 г. N 1н).

Сельскохозяйственные товаропроизводители, не перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в соответствии с гл. 26.1 "Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (Единый сельскохозяйственный налог)" части второй Налогового кодекса по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, налогообложение которой осуществляется в соответствии со ст. 2.1 Федерального закона от 6 августа 2001 г. N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах", по итогам отчетных (налоговых) периодов представляют в составе декларации титульный лист (Лист 01), Лист 02, Приложения N 1, N 2, N 3, N 4, N 5 к Листу 02 с отметкой "V" в поле строки 001 - для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Приложения N 3, N 4, N 5 к Листу 02 представляются только при наличии соответственно расходов, убытков и обособленных подразделений. Показатели по иным видам деятельности сельскохозяйственные

товаропроизводители, уплачивающие налог на прибыль, отражают в декларации в общеустановленном порядке.

Организации, исполняющие обязанности налоговых агентов по исчислению налоговой базы и суммы налога на прибыль организаций, по удержанию у налогоплательщика - российской организации и перечислению в федеральный бюджет указанного налога (далее - налоговые агенты), представляют налоговый расчет (далее - Расчет) по форме, утвержденной настоящим Приказом.

Российские организации - налогоплательщики налога на прибыль организаций представляют Расчет в составе подраздела 1.3 разд. 1 (в части видов платежа с кодами 1 и 2 по строке 010), а также Листа 03 "Расчет налога на прибыль, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов)". При этом в титульном листе (Листе 01) производятся отметки по реквизитам "По месту нахождения российской организации".

Организации, перешедшие полностью на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности или на упрощенную систему налогообложения, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), являющиеся налогоплательщиками налога на игорный бизнес, исполняют обязанности налоговых агентов и представляют в налоговые органы по итогам отчетных (налоговых) периодов Расчет в составе титульного листа (Листа 01), подраздела 1.3 разд. 1 и Листа 03. При этом в титульном листе (Листе 01) производится отметка по реквизиту "По месту нахождения налогового агента".

В декларации указываются только доходы и расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли.

Пунктом 1 ст. 274 Налогового кодекса установлено, что налоговой базой признается денежное выражение прибыли, определяемой в соответствии со ст. 247, подлежащей налогообложению. В декларации указываются показатели стоимостные (согласно п. 2.2 разд. II Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденного Приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. N 24н, все значения стоимостных показателей декларации указываются в полных рублях) и в виде долей (как, например, в Приложении N 5 к Листу 02; при этом доли выражаются в процентах). Таким образом, объект налогообложения по налогу на прибыль организаций в ином (неденежном) выражении в декларации не отражается.

Из определения понятия "налоговая декларация" следует, что в налоговой декларации указывается исчисленная сумма налога. Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, определяемая в соответствии со ст. 274 Налогового кодекса (п. 1 ст. 286 НК РФ). Таким образом, без указания налоговой ставки и налоговой базы исчислить налог на прибыль организаций невозможно.

Формат чисел. Убыток

В соответствии с п. 7 ст. 80 Налогового кодекса формы налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются Минфином России. Согласно п. 2.2 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденного Приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. N 24н, все значения стоимостных показателей декларации указываются в полных рублях.

Пунктом 5.2 названного Порядка установлено, что по строке 060 отражается общая сумма прибыли (убытка) от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационных операций (строка 010 + строка 020 - строка 030 - строка 040 + строка 050).

Это означает, что при получении организацией прибыли по строке 060 указывается положительное число, а при получении убытка - отрицательное.

В соответствии с разд. II Приложения N 1 "Понятия и обозначения" к Формату представления налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и иных документов, служащих для исчисления и уплаты налогов и сборов, в электронном виде (версия 3.00). Общие требования к составу и структуре показателей (версия 3.00), утвержденному Приказом ФНС России от 22 декабря 2003 г. N БГ-3-13/705@, число состоит только из цифр (в том числе и с лидирующими нулями), причем может включать десятичную точку и знак "-" (минус) для отрицательных чисел.

Указанные требования распространяются на формат представления любой налоговой декларации, в том числе налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

В связи с изложенным полученный организацией убыток отражается по строке 060 Листа 02 налоговой декларации по налогу на прибыль со знаком "минус".

Заполняем налоговую декларацию по налогу на прибыль

Титульный лист - Лист 01

При заполнении Листа 01 налоговой декларации следует обратить внимание на следующие моменты.

Титульный лист (Лист 01) декларации заполняется налогоплательщиком, кроме раздела "Заполняется работником налогового органа".

Титульный лист (Лист 01) декларации заполняется также налоговым агентом.

При заполнении титульного листа (Листа 01) необходимо указать:

1) идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) и код причины постановки на учет (КПП), которые присвоены организации тем налоговым органом, в который представляется декларация. При заполнении ИНН организации, который состоит из десяти знаков, в зоне из двенадцати ячеек, отведенной для записи показателя "ИНН", в первых двух ячейках следует проставить нули (00).

Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) и код причины постановки на учет (КПП) по месту нахождения организации указываются согласно Свидетельству о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 12-1-7, утвержденной Приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309 "Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц" (зарегистрирован в Минюсте России 22 декабря 1998 г., регистрационный N 1664; "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 1, 4 января 1999 г.; "Российская газета", N N 5 - 6, 14 января 1999 г., N 11, 21 января 1999 г.) (далее - Приказ МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309), или Свидетельству о постановке на учет юридического лица в налоговом органе по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 09-1-2, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178 "Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при постановке на учет, снятии с учета юридических и физических лиц" (зарегистрирован в Минюсте России 24 марта 2004 г., регистрационный N 5685; "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 15, 12 апреля 2004 г.; "Российская газета", N 64, 30 марта 2004 г.) (далее - Приказ МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178).

КПП по месту нахождения обособленного подразделения - согласно Уведомлению о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, по месту нахождения обособленного подразделения на территории Российской Федерации по форме N 12-1-8, утвержденной Приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309, или Уведомлению о постановке на учет в налоговом органе

юридического лица по форме N 09-1-3, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178. Указываем вид документа (1 - первичный, 3 - корректирующий).

При представлении в налоговый орган уточненной декларации при указании реквизита "Вид документа" указывается показатель 3 - корректирующий вид, где подразделом показателя (через дробь) указывается номер корректировки декларации (например, 3/1, 3/2, 3/3 и т.д.).

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, либо недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик представляет в налоговый орган уточненную декларацию.

Уточненная декларация представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения. При перерасчете налоговой базы и суммы налога не учитываются результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом за тот налоговый период, по которому производится перерасчет налоговой базы и суммы налога.

В случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый период, в котором выявлены ошибки (искажения).

При обнаружении налоговым агентом в поданном им в налоговый орган Расчет факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению или завышению суммы налога, подлежащей перечислению, налоговый агент обязан внести необходимые изменения и представить в налоговый орган уточненный Расчет.

Уточненный Расчет составляется и представляется в порядке, предусмотренном настоящим пунктом. При этом в титульном листе (Листе 01) уточненного Расчета производится отметка по реквизиту "По месту нахождения налогового агента".

Уточненный Расчет должен содержать данные только в отношении тех налогоплательщиков, в отношении которых обнаружены факты неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибки, приводящие к занижению суммы налога.

Реквизит "N месяца" заполняют только организации, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, указывая порядковый номер отчетного периода. При этом по реквизиту "Налоговый (отчетный) период" проставляется "1". В декларации за налоговый период реквизит "N месяца" не заполняется, при этом по реквизиту "Налоговый (отчетный) период" проставляется "0".

Полное наименование организации (обособленного подразделения), соответствующее наименованию, указанному в ее (его) учредительных документах (при наличии в наименовании латинской транскрипции таковая указывается).

Код основного вида экономической деятельности налогоплательщика заполняется согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД).

На Листе 01 проставляется количество страниц, на которых составлена декларация, также указывается количество листов подтверждающих документов или их копий, включая документы или их копии, подтверждающие полномочия представителя налогоплательщика (в случае представления декларации представителем налогоплательщика), приложенных к декларации.

При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в представляемой декларации налогоплательщиком-организацией, на титульном листе (Листе 01) ставится подпись руководителя организации, которая заверяется печатью организации, с указанием даты подписания. Фамилия, имя, отчество руководителя организации на титульном листе (Листе 01) указываются полностью.

При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в представляемой декларации представителем налогоплательщика, указывается полное наименование организации либо фамилия, имя и отчество физического лица - представителя налогоплательщика в соответствии с документом, удостоверяющим личность.

При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в декларации, организацией - представителем налогоплательщика ставится подпись руководителя уполномоченной организации, которая заверяется печатью организации, и проставляется дата подписания.

При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в декларации, физическим лицом - представителем налогоплательщика ставится подпись физического лица и проставляется дата подписания.

Также указывается наименование документа, подтверждающего полномочия представителя. При этом к декларации прилагается копия указанного документа.

Раздел 1

При заполнении разд. 1 налоговой декларации по налогу на прибыль следует указывать сведения о суммах налога на прибыль, подлежащих уплате в бюджет, по данным налогоплательщика.

Этот раздел заполняется в последнюю очередь, поскольку в нем приводятся суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в бюджет (возврату из бюджета).

Раздел 1 представляют все организации. В зависимости от наличия операций, влияющих на порядок исчисления и уплаты налога на прибыль, должны быть заполнены конкретные подразделы:

- подраздел 1.1 - для организаций, уплачивающих налог на прибыль и авансовые платежи;
- подраздел 1.2 - для организаций, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи;
- подраздел 1.3 - для организаций, уплачивающих налог на прибыль с доходов в виде процентов, а также дивидендов.

Подраздел 1.2 заполняют только налогоплательщики, уплачивающие в течение квартала ежемесячные авансовые платежи равными долями. Это налогоплательщики, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса, превысили 12 млн руб., то есть 3 млн в среднем за каждый квартал.

В подразделе 1.3 объединены четыре вида платежей. В связи с этим каждый вид кодируется по строке 010 цифрами 1, 2, 3 или 4.

Код 1 проставляют организации, уплачивающие налог на прибыль с доходов в виде дивидендов. При этом данные о подлежащих уплате суммах налога берутся из раздела А Листа 03. Если количество сроков выплаты дивидендов превышает число соответствующих строк подраздела 1.3, налоговый агент представляет необходимое количество страниц этого подраздела.

Код 2 в строку 010 вписывают организации, уплачивающие налог на прибыль с доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, доходов в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также по другим видам доходов, указанных в разделе Б Листа 03. Причем по каждому виду доходов, поименованных в этом разделе, составляется отдельный подраздел 1.3.

Код 3 указывают налогоплательщики, самостоятельно уплачивающие налог на прибыль с доходов в виде процентов, полученных (начисленных) по государственным и муниципальным ценным бумагам, доходов в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г. По этому коду записывают налог с доходов, отраженных в Листе 04 и имеющих коды 1 и 2.

Код 4 предназначен для налога на прибыль, исчисленного с доходов от долевого участия в иностранных организациях. Сведения о таких доходах заносят в Лист 04, код 4.

Организация, которая должна уплатить налог на прибыль с нескольких видов доходов, в составе декларации представляет соответствующее количество страниц подраздела 1.3 разд. 1.

Если налогоплательщик имеет обособленные подразделения, но уплачивает налог на прибыль по месту нахождения основной организации, то в разд. 1 показатели приводятся в целом по организации.

По организации, имеющей в своем составе обособленные подразделения, в декларации, представляемой в налоговый орган по месту учета самой организации, в подразделе 1.1 разд. 1 платежи в бюджет субъекта Российской Федерации и в местный бюджет, а в подразделе 1.2 разд. 1 - в бюджет субъекта Российской Федерации указываются в суммах, относящихся к организации без учета платежей входящих в нее обособленных подразделений.

В декларации, представляемой в налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения (ответственного обособленного подразделения), в подразделе 1.1 разд. 1 платежи в бюджет субъекта Российской Федерации и в местный бюджет, а в подразделе 1.2 разд. 1 - в бюджет субъекта Российской Федерации указываются в суммах, относящихся к данному обособленному подразделению (группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации).

Коды бюджетной классификации указываются в соответствии с законодательством Российской Федерации о бюджетной классификации.

Код административно-территориального образования, на территории которого осуществляется уплата налога, указывается в соответствии с Общероссийским классификатором объектов административно-территориального деления ОК 019-95 (ОКАТО). В случае если код конкретного административно-территориального образования менее 11 знаков, данный код следует отражать в отведенном для него поле налоговой декларации, начиная с первой ячейки. В ячейках, оставшихся пустыми, указываются нули (00).

Сельскохозяйственные товаропроизводители, уплачивающие налог на прибыль по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а

также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции при наличии иных видов деятельности разд. 1 заполняют с учетом особенностей, указанных в разд. V "Порядок заполнения Листа 02 "Расчет налога на прибыль организаций" настоящего Порядка.

В подразделе 1.1 разд. 1 указываются суммы авансовых платежей и налога, подлежащих уплате в бюджеты всех уровней по итогам отчетных (налогового) периодов.

По строке 020 указывается последний день срока уплаты авансовых платежей и налога с учетом положений ст. 6.1 Налогового кодекса.

Авансовый платеж по итогам отчетного периода уплачивается не позднее 28 дней со дня окончания отчетного периода. Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают авансовый платеж не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. В этот же срок уплачивается налог налогоплательщиками, исчисляющими ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли.

По строке 040 указывается сумма налога на прибыль к доплате в федеральный бюджет, определяемая путем вычитания из строки 190 показателей строк 220 и 250 Листа 02. Данный показатель указывается, если показатель строки 190 превышает сумму строк 220 и 250 Листа 02 (строка 190 - строка 220 - строка 250, если строка 190 больше суммы строк 220 и 250).

По строке 050 указывается сумма налога на прибыль к уменьшению в федеральный бюджет, определяемая как разница суммы строк 220, 250 и строки 190 Листа 02. Данный показатель указывается, если показатель строки 190 меньше суммы строк 220 и 250 Листа 02 ((строка 220 + строка 250) - строка 190, если строка 190 меньше суммы строк 220 и 250).

По строке 070 указывается сумма налога на прибыль к доплате в бюджет субъекта Российской Федерации, определяемая путем вычитания из строки 200 показателей строк 230 и 260 Листа 02. Данный показатель указывается, если показатель строки 200 превышает сумму строк 230 и 260 Листа 02 (строка 200 - строка 230 - строка 260, если строка 200 больше суммы строк 230 и 260).

По строке 080 указывается сумма налога на прибыль к уменьшению в бюджет субъекта Российской Федерации, определяемая как разница суммы строк 230, 260 и строки 200 Листа 02. Данный показатель указывается, если показатель строки 200 меньше суммы строк 230 и 260 Листа 02 ((строка 230 + строка 260) - строка 200, если строка 200 меньше суммы строк 230 и 260).

При расчете показателей строк 040, 050, 070, 080 подраздела 1.1 разд. 1 декларации по сельскохозяйственным товаропроизводителям показатели строк 190 и 200 Листа 02 (код строки 001 - для сельскохозяйственных товаропроизводителей) суммируются с показателями строк 190 и 200 Листа 02 по иным видам деятельности.

Организации, имеющие обособленные подразделения, суммы авансовых платежей и налога на прибыль к доплате или к уменьшению в бюджеты субъектов Российской Федерации по месту нахождения этих обособленных подразделений (ответственных обособленных подразделений) и своего местонахождения указывают в Приложении N 5 к Листу 02 и данные строк 100 (к доплате) и 110 (к уменьшению) указанного Приложения отражают соответственно по строкам 070 и 080 подраздела 1.1 разд. 1.

По строкам 051, 081 и 091 подраздела 1.1 разд. 1 (до 1 января 2007 г.) отражаются суммы налога на прибыль, исчисленного в соответствии с п. п. 6, 8 ст. 10 Федерального закона N 110-ФЗ и подлежащего зачислению в бюджет (налог с налоговой базы переходного периода).

Указанный налог уплачивается в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей по налогу по итогам соответствующего отчетного периода (кроме случаев, предусмотренных п. 10 ст. 10 Федерального закона N 110-ФЗ, согласно которому налог уплачивается в сроки, установленные для уплаты сумм авансовых платежей по налогу на прибыль по итогам каждого отчетного (налогового) периода).

По строке 051 указывается сумма налога с налоговой базы переходного периода, подлежащая зачислению в федеральный бюджет, которая равняется показателю строки 320 Листа 02, деленному на показатель строки 350 Листа 02.

По строке 081 указывается сумма налога, подлежащая зачислению в бюджет субъекта Российской Федерации, которая равняется показателю строки 330 Листа 02, деленному на показатель строки 350 Листа 02.

По строке 091 указывается сумма налога, подлежащая зачислению в местный бюджет, которая равняется показателю строки 340 Листа 02, деленному на показатель строки 350 Листа 02.

Организации, имеющие обособленные подразделения, суммы налога с налоговой базы переходного периода в бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты по месту нахождения этих обособленных подразделений (ответственных обособленных подразделений) и своего местонахождения указывают в Приложении N 5 к Листу 02 и данные строк 130 и 140

указанного Приложения отражают соответственно по строкам 081 и 091 подраздела 1.1 разд. 1 декларации.

В декларации за налоговый период строки 051, 081, 091 не заполняются (кроме указанных в п. 4.2.3 случаев).

Подраздел 1.2 разд. 1 декларации заполняют только те налогоплательщики, которые исчисляют ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль в соответствии с абз. 2 - 6 п. 2 ст. 286 Налогового кодекса.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

По строкам 020, 030, 040 указывается соответственно последний день каждого из трех сроков уплаты ежемесячных авансовых платежей.

По строкам 120, 130, 140 отражаются суммы ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в федеральный бюджет, определяемые как одна треть суммы, указанной по строке 300 Листа 02.

По строкам 220, 230, 240 отражаются суммы ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в бюджет субъекта Российской Федерации, определяемые как одна треть суммы, указанной по строке 310 Листа 02.

Организацией, имеющей в своем составе обособленные подразделения, при представлении декларации, в том числе по месту нахождения этих обособленных подразделений (ответственных обособленных подразделений), суммы ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в бюджет субъекта Российской Федерации, указываются соответственно по строкам 220 - 240, и сумма их должна соответствовать строкам 120 Приложения N 5 к Листу 02.

Подраздел 1.3 разд. 1 предназначен для указания сумм налога на прибыль, подлежащих зачислению в федеральный бюджет в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода по отдельным видам доходов, указанных в Листах 03, 04 декларации.

В подразделе 1.3 с видом платежа "1" по строке 010 отражается сумма налога на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в других организациях, созданных на территории Российской Федерации).

Строки 050, 070, 090, 110, 130 предназначены для указания сроков уплаты в федеральный бюджет налога, удержанного налоговым агентом при выплате дохода. Согласно п. 4 ст. 287 Налогового кодекса, налог уплачивается в течение 10 дней со дня выплаты дохода. Соответственно, по строкам 050, 070, 090, 110, 130 указывается последний день срока уплаты налога.

При выплате дивидендов частично (в несколько этапов) сумма налога, подлежащая уплате по срокам, которые указаны в строках 050, 070, 090, 110, 130, отражается по строкам 040, 060, 080, 100, 120 соответственно. Сумма показателей данных строк должна соответствовать показателю строки 160 раздела А Листа 03 декларации.

Если количество сроков выплаты дивидендов превышает число соответствующих строк подраздела 1.3 разд. 1 декларации, то налоговый агент представляет необходимое количество страниц подраздела 1.3 разд. 1.

В подразделе 1.3 с видом платежа "2" по строке 010 отражается сумма налога на прибыль с доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г., удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов) (раздел Б Листа 03 с видами доходов "1" и "2" по строке 006).

По строкам 040, 060, 080, 100, 120 отражается сумма налога при выплате процентов частями. Сумма налога, указанная в этих строках, должна соответствовать показателю строки 050 раздела Б Листа 03 декларации.

По строкам 050, 070, 090, 110, 130 указывается последний день срока уплаты налога на прибыль организаций в федеральный бюджет, удержанного налоговым агентом при выплате дохода.

В случае если организация имеет обязанность по уплате налога на прибыль с двух видов доходов, поименованных в разделе Б Листа 03, в составе декларации представляется соответствующее количество страниц подраздела 1.3 разд. 1.

В подразделе 1.3 с видом платежа "3" по строке 010 отражается сумма налога на прибыль, самостоятельно уплачиваемая организацией с доходов в виде процентов, полученных (начисленных) по государственным и муниципальным ценным бумагам, в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г. (с видами доходов "1" и "2" по строке 002 Листа 04).

По строкам 050, 070, 090, 110, 130 указывается последний день срока уплаты налога на прибыль организаций с доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам, при обращении которых предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), подлежащих налогообложению в соответствии с п. 4 ст. 284 Налогового кодекса у получателя доходов.

Сумма показателей строк 040, 060, 080, 100, 120 должна соответствовать сумме показателей строк 080 Листа 04 для видов платежей "1" и "2" по строке 002 ((строка 040 + строка 060 + строка 080 + строка 100 + строка 120) = (строка 080 Листа 04 с видом платежа "1" по строке 002 + строка 080 Листа 04 с видом платежа "1" по строке 002)).

В подразделе 1.3 с видом платежа "4" по строке 010 отражается налог на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в иностранных организациях).

По строкам 050, 070, 090, 110, 130 указывается последний день срока уплаты в федеральный бюджет налога на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в иностранных организациях) в соответствии с п. 1 ст. 287 Налогового кодекса.

Сумма показателей строк 040, 060, 080, 100, 120 должна соответствовать показателю строки 080 Листа 04 с видом дохода "4" по строке 002.

В случае если организация имеет обязанность по уплате налога на прибыль с нескольких видов доходов, поименованных в Листе 04, в составе декларации представляются соответствующее количество страниц подраздела 1.3 разд. 1.

Сведения, указанные в разд. 1 декларации, в строке "Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю" подтверждаются подписями руководителя организации или представителя налогоплательщика (с учетом положений п. 3.3 разд. III настоящего Порядка), и проставляется дата подписания.

Полномочия по подписанию декларации могут быть переданы представителю налогоплательщика. В этом случае в налоговой декларации указывается наименование документа, подтверждающего такие полномочия. Копию документа необходимо приложить к декларации.

Лист 02 формируется на основании заполненных всех прочих расчетных листов декларации, а также Приложений к Листу 02 декларации.

Приложение N 1 к Листу 02

Отражая доходы от реализации, по строке 010 следует указать общую сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг), исчисленную в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса. Показатель строки 010 расшифровывается в строках 011 - 014. Сумма значений этих строк иногда может быть меньше значения строки 010, поскольку расшифровка выручки приводится не по всем позициям.

Строки 020 - 022 в отношении выручки от реализации (выбытия, в том числе погашения) ценных бумаг профессиональных участников рынка ценных бумаг заполняются только профессиональными участниками рынка ценных бумаг.

Выручка по операциям, по которым финансовые результаты признаются в специальном порядке, записывается по строке 030 итоговой суммой, то есть свернуто, подробная расшифровка такой выручки приводится в Приложении N 3.

Итоговая сумма доходов от реализации указывается в строке 040. Общую величину внереализационных доходов налогоплательщик отражает по строке 100. При этом расшифровываются только доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде (строка 101), и доходы в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (строка 102).

Приложение N 2 к Листу 02

Сумма прямых расходов, относящихся к реализованным товарам, работам или услугам, отражается в строке 010. Строка 010 заполняется организациями, осуществляющими производство товаров, выполнение работ, оказание услуг.

Напомним, что, согласно п. 1 ст. 318 Налогового кодекса, перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг), является открытым. Состав таких расходов организация самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения.

Организации, которые оказывают услуги, имеют право уменьшать свои доходы на всю сумму прямых расходов без распределения на остатки незавершенного производства.

Строка 020 заполняется организациями, осуществляющими оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю (за исключением организаций, реализующих товары собственного

производства). По строке 030 такие организации указывают стоимость реализованных покупных товаров.

Стоимость реализованных покупных товаров (строка 030) также включается в показатель строки 020. При определении общей суммы признанных расходов, отражаемых по строке 110, следует учитывать только строку 020, не увеличивая данный показатель на величину строки 030.

Строки 010 - 030 не заполняют организации, применяющие кассовый метод определения доходов и расходов.

По строке 040 организации, применяющие метод "по начислению", отражают расходы, относящиеся к косвенным расходам, в соответствии со ст. 318 Налогового кодекса.

Организации, применяющие кассовый метод определения доходов и расходов, по строке 040 отражают расходы, признаваемые в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии со ст. 273 Налогового кодекса.

Общую величину косвенных расходов вписывают в строку 040. Ниже по строкам 041 - 046 проводится расшифровка косвенных расходов.

По строке 041 налогоплательщик указывает суммы налогов и сборов, начисленные в установленном порядке. По указанной строке не отражаются суммы начисленного ЕСН, а также страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Сумма начисленного единого социального налога, а также страховые взносы на пенсионное страхование включаются в сумму, указываемую по строкам 010 или 040, в зависимости от вида расходов (прямых или косвенных).

По строкам 042 и 043 указываются расходы, учитываемые в порядке, установленном ст. 262 Налогового кодекса. При этом по строке 042 записывают расходы на НИОКР, учитываемые в соответствии со ст. 262 Налогового кодекса. По строке 043 отдельно выделяется сумма расходов по НИОКР, которые не дали положительного результата.

Напомним, что расходы на НИОКР, которые дали положительный результат, учитываются для целей налогообложения равномерно в течение одного года, при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований).

Расходы на НИОКР, которые не дали положительных результатов, также в полном размере понесенных расходов списываются равномерно в размере фактически осуществленных расходов в течение одного года.

Следует обратить внимание, что если расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы были проведены до 1 января 2006 г., то расходы на те из них, что дали положительный результат, принимаются равномерно в течение двух лет, а те, что не дали положительного результата, - в размере 70 процентов в течение трех лет.

Строку 044 заполняют организации, которые предусмотрели в учетной политике для целей налогообложения единовременное признание расходов на капвложения в размере не более 10 процентов первоначальной стоимости основных средств (амортизационная премия). Порядок применения амортизационной премии указан в п. 1.1 ст. 259 Налогового кодекса. Расходы по амортизационной премии признаются единовременно в качестве расходов, связанных с производством и (или) реализацией, как амортизационные отчисления.

Обратите внимание, что, если организация зафиксировала в учетной политике для целей налогообложения применение амортизационной премии, она должна применять ее по всем основным средствам, введенным в текущем году по единому установленному в учетной политике проценту (до 10% включительно) (Письмо Минфина России от 13 марта 2006 г. N 03-03-04/1/219). Расходы по амортизационной премии уменьшают доходы организации в том отчетном периоде, на который приходится дата начала амортизации основных средств.

Напомним, что амортизационная премия применяется не только по вновь приобретенным основным средствам, но также налогоплательщики имеют право применять ее и к расходам, понесенным в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения и частичной ликвидации основных средств. Это установлено в п. 1.1 ст. 259 Налогового кодекса. О реконструкции основных средств в данном пункте не упоминается. Поэтому единовременно учесть в составе расходов 10 процентов от стоимости работ по реконструкции налогоплательщик не может.

В строках 045 и 046 отражаются суммы расходов в виде средств, направленных на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов. Строку 045 заполняют организации, использующие труд инвалидов, численность которых составляет более 50 процентов от общей численности работающих на предприятии, доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда не менее 25 процентов.

Строку 046 заполняют общественные организации инвалидов, а также учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов.

К расходам, направленным для целей социальной защиты инвалидов, отнесены затраты на создание и сохранение рабочих мест для инвалидов, в том числе закупка и монтаж оборудования, изготовление и ремонт протезных изделий и прочие расходы.

По строке 050 указывается стоимость приобретения (создания) реализованных имущественных прав.

По строке 060 показывается цена приобретения (создания) реализованного прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров, амортизируемого имущества), доходы от которого отражены по строке 014 "Выручка от реализации прочего имущества" Приложения N 1 к Листу 02, полученные в отчетном (налоговом) периоде, а также расходы, связанные с его реализацией.

Строку 070 заполняют только профессиональные участники рынка ценных бумаг и отражают расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в том числе погашением) реализованных (выбывших) ценных бумаг, с учетом положений ст. 40 Налогового кодекса.

По строке 090 показываются суммы убытков предыдущих налоговых периодов по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, которые могут быть учтены в течение 10 лет в уменьшение прибыли текущего отчетного (налогового) периода, полученной по указанным видам деятельности, в соответствии со ст. 275.1 Налогового кодекса.

По строке 100 показывается соответствующая текущему отчетному (налоговому) периоду сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, признаваемая прочими расходами текущего периода в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 268 Налогового кодекса, и учтенная ранее по строке 060 Приложения N 3 к Листу 02.

Отдельно в Приложении N 2 выделены расходы по операциям, отраженным в Приложении N 3 к Листу 02. Их общая сумма приводится по строке 080.

Внереализационные расходы расшифровываются только по трем позициям:

- строка 201 - расходы в виде процентов по долговым обязательствам;
- строка 202 - расходы по созданию резерва для целей социальной защиты инвалидов;
- строка 203 - убытки от реализации права требования в соответствии с п. 2 ст. 279

Налогового кодекса.

Убытки, приравниваемые к внереализационным расходам, отражают в строках 300 - 302, но подробно их не расшифровывают.

Строка 301 предназначена для убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде. Следует отметить, что по строке 301 не отражаются расходы, относящиеся к предыдущим отчетным (налоговым) периодам вне зависимости от периода получения (обнаружения) подтверждающих эти расходы документов, составленных в предыдущих отчетных (налоговых) периодах.

В строку 301 могут быть включены, например, расходы по услугам, оказанным в прошлых налоговых периодах. Конечно, при условии, что документы о признании этих расходов в налоговом учете датированы текущим годом.

В строку 302 вписываются суммы безнадежных долгов, в том числе не покрытые за счет соответствующего резерва. Основанием для признания безнадежным долгом денежных средств организации, зависших в банке, является ликвидация банка. Ликвидация считается завершенной, как только соответствующая запись внесена в Единый государственный реестр юридических лиц.

В то же время отметим, что исключение организации из ЕГРЮЛ не является основанием для отнесения долгов такой организации к безнадежным (ст. 266 НК РФ).

По строке 400 отражается справочная сумма начисленной амортизации за отчетный (налоговый) период как по основным средствам, в том числе по амортизируемым основным средствам, выделенным в отдельную амортизационную группу амортизируемого имущества, так и по нематериальным активам, независимо от того, учтено ли подобное имущество на последний день отчетного (налогового) периода.

По строке 410 общественными организациями инвалидов и организациями, использующими труд инвалидов, в которых инвалиды от общего числа работников организации составляют не менее 50 процентов и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда не менее 25 процентов, отражается остаток резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

В данном Приложении отражаются показатели по операциям, по которым убытки в целях налогообложения прибыли учитываются в специальном порядке, с учетом положений ст. ст. 268, 275.1, 276, 279, 323 и п. 21 ст. 346.38 Налогового кодекса. Такие операции можно подразделить на пять групп:

- операции с амортизируемым имуществом;
- операции, связанные с реализацией прав требований;
- операции, связанные с деятельностью обслуживающих производств и хозяйств;
- операции по договору доверительного управления имуществом;
- операции по реализации компенсационной продукции в рамках выполнения соглашений о разделе продукции.

По строкам 010 - 060 Приложения N 3 к Листу 02 показываются данные по операциям реализации амортизируемого имущества с учетом особенностей, предусмотренных для амортизируемого имущества ст. ст. 268, 323 Налогового кодекса.

По строке 010 записывают общее количество сделок по реализации амортизируемого имущества, по строке 020 - количество убыточных.

По строке 030 показывается общая сумма выручки от реализации амортизируемого имущества, учитываемая в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса.

По строке 040 показывается остаточная стоимость реализованного амортизируемого имущества и расходы, связанные с его реализацией, доходы от реализации которого отражены по строке 030 "Выручка от реализации амортизируемого имущества".

По строке 050 указывается прибыль, а по строке 060 - убыток от реализации амортизируемого имущества. При этом результаты от реализации амортизируемого имущества, согласно положениям ст. 323 Налогового кодекса, формируются отдельно.

Таким образом, рассматривается отдельно реализация каждого объекта основных средств, независимо от того, были ли они проданы на основании одного договора или при разных сделках.

Отметим, что убытки, отраженные по строке 060, полностью восстанавливаются в целях налогообложения. Убыток, отраженный по строке 060 Приложения N 3, включается в итоговую строку 290 указанного Приложения, а затем переносится в строку 050 Листа 02.

Кроме того, следует помнить, что та сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, которая признается в составе расходов на основании п. 3 ст. 268 Налогового кодекса (если остаточная стоимость амортизируемого имущества, с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения в следующем порядке. Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации), не указывается в Приложении N 3, а отражается по строке 100 Приложения N 2 к Листу 02.

Таким образом, при реализации основных средств с убытком сумма убытка по каждому основанию отражается сначала в Приложении N 3, затем переносится в Приложение N 2 по строке 050. Впоследствии сумма указанного убытка включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации (п. 3 ст. 268 НК РФ).

При реализации прав требования следует учитывать, что налогообложение подобных операций зависит от даты реализации прав требований. Если налогоплательщик уступил право требования долга третьему лицу до наступления срока платежа по договору, применяются нормы п. 1 ст. 279 Налогового кодекса.

Пример. За 20 дней до наступления срока требования оплаты было продано указанное право. В результате указанной сделки был получен убыток в размере 50 000 руб. Сумма дохода по переуступке права требования составила 800 000 руб. Рассчитаем сумму убытка, которую налогоплательщик вправе учесть в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль:

$$800\,000 \text{ руб.} \times 10,5\% \times 1,1 : 365 \text{ дн.} \times 20 \text{ дн.} = 5063,01 \text{ руб.},$$

где 800 000 руб. - доход от уступки права требования;

10,5% - годовая ставка рефинансирования Банка России, действовавшая в периоде, за который рассчитывались проценты.

Поскольку ставка является годовой, при расчете ее нужно разделить на 365 дней. Кроме того, на основании п. 1 ст. 269 Налогового кодекса предельная величина признаваемых процентов исчисляется исходя из ставки рефинансирования, увеличенной на коэффициент 1,1; 20 календарных дней - период с даты уступки права требования до наступления срока платежа по договору.

Таким образом, сумма убытка, учитываемая в целях налогообложения, равна 5063 руб. Соответственно, сумма убытка, которую нельзя признать, - 44 937 руб. (50 000 руб. - 5063 руб.).

А вот в случае если уступка права требования произошла уже после срока наступления оплаты, то при получении убытка отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком по сделке уступки права требования, который включается в состав внереализационных расходов налогоплательщика. При этом убыток принимается в целях налогообложения в следующем порядке:

- 50 процентов от суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов на дату уступки права требования;

- 50 процентов от суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов по истечении 45 календарных дней с даты уступки права требования (п. 2 ст. 279 НК РФ).

В то же время реализация налогоплательщиком ранее приобретенного у другой организации права требования долга рассматривается как реализация финансовых услуг. Доход (выручка) от реализации финансовых услуг определяется как стоимость имущества, причитающегося этому налогоплательщику при последующей уступке права требования или прекращении соответствующего обязательства. При этом при определении налоговой базы налогоплательщик вправе уменьшить доход, полученный от реализации права требования, на сумму расходов по приобретению указанного права требования долга (п. 3 ст. 279 НК РФ).

Пример. На 10-й день после наступления срока требования оплаты было продано указанное право. В результате указанной сделки был получен убыток в размере 50 000 руб. Сумма дохода по переуступке права требования составила 800 000 руб. Рассчитаем сумму убытка, которую налогоплательщик вправе учесть в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль:

$$50\,000 \text{ руб.} \times 50\% = 25\,000 \text{ руб.}$$

Таким образом, сумма убытка, учитываемая в целях налогообложения, равна 25 000 руб. Соответственно, оставшаяся сумма убытка, которую можно будет признать в целях налогообложения по истечении 45 дней после наступления даты права требования долга, также составляет 25 000 руб. (50 000 руб. - 25 000 руб.).

Выручка от реализации права требования и его стоимость указываются соответственно в строках 100 и 120 Приложения N 3. Признаваемая часть убытка вписывается в строку 140, а размер убытка, превышающий эту величину, - в строку 150. Убыток, отраженный по этой строке, полностью восстанавливается в целях налогообложения путем переноса в строку 050 Листа 02 налоговой декларации по налогу на прибыль.

Кроме того, в налоговом учете указанный убыток отражается в составе внереализационных расходов. Поэтому в декларации по налогу на прибыль его величина в Приложении N 2 к Листу 02 включается в итоговую строку 200 "Внереализационные расходы" и отдельно расшифровывается по строке 203. Показатели в эти строки налогоплательщик переносит из Приложения N 3.

В строки 110 и 130 Приложения N 3 вписываются выручка от реализации права требования и его стоимость.

Сумма полученного убытка независимо от количества дней, прошедших с даты уступки до конца отчетного периода, полностью отражается по строке 160. Однако напоминаем, что эта же величина восстанавливается по строке 050 Листа 02.

Признаваемую долю убытка налогоплательщик указывает в строке 170 Приложения N 3. Указанная по строке 170 Приложения N 3 сумма также переносится в строку 203 и в итоговую строку 200 Приложения N 2 к Листу 02.

А вот если с даты уступки права требования прошло больше 45 дней, то полученный убыток признается полностью. В этом случае показатели строк 160 и 170 Приложения N 3 будут равны. До истечения 45 дней после наступления права требования долга значение в строке 170 будет составлять 50 процентов от значения в строке 160.

Пример. На 46-й день после наступления срока требования оплаты было продано указанное право. В результате указанной сделки был получен убыток в размере 50 000 руб. Сумма дохода по переуступке права требования составила 800 000 руб. Рассчитаем сумму убытка, которую налогоплательщик вправе учесть в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль:

$$50\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 50\,000 \text{ руб.}$$

Таким образом, сумма убытка, учитываемая в целях налогообложения, равна 50 000 руб.

Последующая продажа налогоплательщиком дебиторской задолженности рассматривается как реализация финансовых услуг. Прибыль, полученная по данной сделке, включается в налогооблагаемую базу в полном объеме.

Если в результате реализации финансовой услуги получен убыток, его сумма в целях налогообложения прибыли не учитывается. Это следует из п. 3 ст. 279 Налогового кодекса.

Величину убытка записывают по строке 090 Приложения N 3. Этот показатель включается в итоговый результат по строке 290 данного Приложения и в дальнейшем восстанавливается в целях налогообложения по строке 050 Листа 02.

Выручка от реализации и стоимость реализованного права требования отражаются в строках 070 и 080 Приложения N 3.

Также в особом порядке учитываются суммы убытка, полученные от деятельности обслуживающих производств. Суммы по операциям, связанным с деятельностью обслуживающих производств и хозяйств, указываются в строках 180 - 200 Приложения N 3. При этом в строках 180 и 190 указывается выручка по указанной деятельности и расходы, понесенные обслуживающими подразделениями организации. А суммы убытков по деятельности обслуживающих производств, которые не признаются в целях налогообложения, указывают по строке 200. Впоследствии эта восстановленная сумма убытка может быть учтена в следующем налоговом периоде (отражают ее в строке 090 Приложения N 2 к Листу 02). Следует иметь в виду, что учесть ранее полученный убыток по деятельности обслуживающих производств можно только за счет прибыли, полученной от деятельности обслуживающих подразделений организации. Указанный убыток может быть принят в полном объеме при условии, что сумма полученных доходов от деятельности обслуживающих производств достаточна.

Следует отметить, что и доходы и расходы учитываются в совокупности по обслуживаемому подразделению. Допустим, организация имеет собственный бассейн, сотрудники организации посещают бассейн без дополнительной оплаты, сторонние лица производят оплату по установленным организацией тарифам. Федеральным законом N 58-ФЗ внесены изменения в ст. 275.1 Налогового кодекса, согласно которым с 1 января 2006 г. к объектам обслуживающих производств и хозяйств относится любое подразделение налогоплательщика независимо от его обособленности от самой организации. Расходы по бассейну, обслуживаемому как своих работников, так и сторонних лиц, учитываются в соответствии со ст. 275.1 Налогового кодекса. В соответствии с разъяснениями Минфина России в Письме от 4 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/318 порядок учета убытков, полученных подразделением, распространяется на убытки, связанные с оказанием услуг как трудовому коллективу организации, так и сторонним лицам. Таким образом, при раздельном учете налоговой базы по обслуживаемому производству и иным видам деятельности налогоплательщик учитывает в совокупности доходы и расходы подразделения, возникшие в связи с оказанием услуг работникам своей организации и сторонним лицам.

Приложение N 4 к Листу 02

Приложение N 4 к Листу 02 включается в состав налоговой декларации только за I квартал и налоговый период (год).

Порядок заполнения Приложения N 4 к Листу 02 "Расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу" налоговой декларации определен в разд. IX Приложения N 2 к Приказу Минфина России от 7 февраля 2006 г. N 24н.

По строке 010 Приложения N 4 к Листу 02 указывается остаток непогашенного убытка на начало налогового периода, который состоит из остатка непогашенного убытка, полученного до 1 января 2002 г., и непогашенного убытка, полученного после 1 января 2002 г. (п. 9.1 разд. IX).

На основании п. 9.2 разд. IX Приложения N 2 по строке 140 указывается налоговая база, которая используется при расчете суммы убытка предыдущих налоговых периодов, уменьшающей налоговую базу текущего налогового периода.

Показатель по строке 140 определяется как сумма показателей, отраженных по строке 100 Листа 02, строке 100 Листа 05 и строке 530 Листа 06. При этом показатели Листов 05 и 06 учитываются по данной строке в части, не использованной на погашение убытка.

Учитывая, что в 2007 г. совокупная сумма переносимого убытка не может превышать 100 процентов налоговой базы, строка 140 в налоговых декларациях рассчитывается в следующем порядке:

- 1) определяется 100 процентов от суммы налоговой базы, исчисленной как совокупность показателей строки 100 Листа 02, строки 060 Листа 05, строк 410, 450 и 490 Листа 06;
- 2) из полученной суммы исключаются убытки, зачтенные в уменьшение налоговой базы по строке 080 Листа 05, строкам 430, 470 и 510 Листа 06.

Пример. Организация в 2006 г. получила убыток в сумме 21 000 руб. по основной деятельности (строка 050 Листа 02 декларации).

В I квартале 2007 г. организация получила прибыль по основной деятельности в размере 20 000 руб. (строка 060 Листа 02 декларации) и налоговая база составила 20 000 руб. (строка 100 Листа 02 декларации).

При этом Листы 05 и 06 в составе налоговой декларации за I квартал 2007 г. организацией не представлены.

В Приложении N 4 к Листу 02 декларации за I квартал 2007 г. указываются:

- по строкам 010 и 030 - 21 000 руб.;
- по строке 140 - 20 000 руб.;
- по строке 150 - 1000 руб.;
- по строке 160 - 0 руб. (20 000 руб. - 20 000 руб.).

Следовательно, убыток в размере 20 000 руб. прошлого налогового периода (2006 г.) (строка 050 Листа 02 декларации за 2006 г.) может уменьшать налоговую базу организации по строке 100 Листа 02 декларации за I квартал 2007 г. (20 000 руб.) на сумму, равную 20 000 руб. (строка 110 Листа 02 декларации за I квартал 2007 г.).

Лист 02

Этот лист заполняется после того, как составлены все приложения. Так, для заполнения строк 010, 020 следует предварительно заполнить Приложение N 1 и отразить соответственно результаты строк 040 и 100 Приложения N 1. Для заполнения строк 030 и 040 Листа 02 следует предварительно заполнить Приложение N 2. Строка 200 указанного Приложения переносится в строку 030 Листа 02, а сумма по строкам 200 Приложения N 2, 300 Приложения N 2 переносится в строку 040 Листа 02 соответственно.

По строке 050 Листа 02 дублируется восстанавливаемая сумма убытков из строки 290 Приложения N 3.

Обратите внимание, что изменилась группировка строк по Листу 02. Если прежде указывались доходы от реализации, затем соответствующие расходы, затем в аналогичном порядке доходы и расходы от внереализационных операций, то в настоящее время сначала по строкам указываются все доходы, а затем все расходы, затем указываются восстанавливаемые убытки (строка 050).

В строках 210 - 230 Листа 02 приводятся суммы начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период.

Обратите внимание, что по начисленным авансовым платежам в декларации по налогу на прибыль фиксируются начисленные (подлежащие уплате) суммы авансовых платежей. Суммы уплаченных платежей в декларации не отражаются.

Налогоплательщики, уплачивающие ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль, а также налогоплательщики, уплачивающие ежемесячные платежи по фактической прибыли, по строке 210 Листа 02 декларации указывают сумму строки 180 и строки 290 из предыдущей налоговой декларации. Тот же алгоритм применяют налогоплательщики, которые отчитываются ежеквартально и не уплачивают в течение квартала ежемесячные авансовые платежи. В строке 210 Листа 02 полугодовой декларации такие организации записывают величину исчисленных авансовых платежей за предшествующий квартал, отраженных в строке 180 предыдущей декларации.

Напомним, что налог с базы переходного периода уплачивается по ставкам, которые действовали на 1 января 2002 г.: в федеральный бюджет - 7,5 процента, в бюджеты субъектов РФ - 14,5 процента, в местные бюджеты - 2 процента. Что касается таких регионов, как Москва и Санкт-Петербург, то до 2002 г. общая ставка в бюджет субъекта РФ была равна 16,5 процента.

В декларации суммы налога с базы переходного периода вписываются в строки 320, 330 и 340 Листа 02. Данные в эти строки переносятся из строк 085, 095 и 105 Листа 12 или 13 декларации по налогу на прибыль, представленной за полугодие 2002 г.

В строке 350 организации указывают количество сроков уплаты налога на прибыль с базы переходного периода.

При этом, если ваша организация исчисляет ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, в декларации проставляют 11, а те, кто отчитывается ежеквартально, - 3. Для определения суммы налога, подлежащей уплате с базы переходного периода, нужно сложить показатели строк 320, 330 и 340 Листа 02 и разделить полученный результат на количество сроков уплаты налога (строка 350). Полученный результат указывают по строке 360 Листа 02. Напомним, что по строке 360 Листа 02 отражается общая сумма налога с базы переходного периода к уплате, без распределения по бюджетам. Непосредственно распределение по бюджетам производится в разд. 1 декларации.

Приведем простейший пример заполнения декларации по налогу на прибыль.

Пример. Организация применяет, согласно учетной политике, принцип "по начислению". Основной вид деятельности - оказание услуг. Доходы за I квартал 2007 г. составили 1 663 630 руб., в том числе НДС - 253 774 руб. Расходы на услуги производственного характера без учета НДС составили 458 991 руб. Расходы на заработную плату основного персонала и ЕСН с нее составили

378 000 руб. Начислена амортизация по налоговому учету - 13 511 руб. Кроме того, предприятие понесло расходы на аренду, на обслуживание оргтехники, на услуги связи и Интернет и прочие аналогичные расходы в сумме 401 966 руб., амортизационная премия при вводе основного средства в I квартале составила 15 000 руб., расходы на заработную плату управленческого персонала и ЕСН с нее составили 132 300 руб. Налог на имущество за первый квартал составил 1450 руб., взносы по травматизму составили 405 руб. Расходы на ведение банковского счета составили 2507 руб. За указанный период предприятием была начислена в бухгалтерском учете амортизация в сумме 10 438 руб.

При заполнении налоговой декларации сумма прямых расходов отражается по строке 010 в Приложении N 2 к Листу 02. Из условий примера сумма прямых расходов составляет 850 502 руб. (458 991 + 378 000 + 13 511), косвенные расходы составили 551 121 руб. (401 966 + 15 000 + 132 300 + 1450 + 450), в том числе суммы налогов и сборов, подлежащих отражению по строке 041, составили 1855 руб. (1450 + 405).

По строке 400 отражается сумма амортизации, начисленная в I квартале по данным бухгалтерского учета.

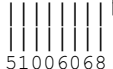
Далее приведена налоговая декларация по налогу на прибыль, составленная по данным примера.

<div> <div>51006020</div> <div>ИНН 007705560029</div> <div>КПП 770501001</div> <div>Стр. 002</div> </div>		<div>Форма по КНД 1151006</div> <div>Раздел 00101</div>
<div>Раздел 1. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика</div> <div>1.1. для организаций, уплачивающих авансовые платежи и налог на прибыль</div>		
Показатели	Код строки	Значения показателей
Код по ОКАТО	010	45286560000
Срок уплаты	020	28 04 2007
В федеральный бюджет		
Код бюджетной классификации	030	18210101011011000110
Сумма налога к доплате	040	372
Сумма налога к уменьшению	050	
Сумма налога с налоговой базы переходного периода	051	
В бюджет субъекта Российской Федерации		
Код бюджетной классификации	060	18210101012021000110
Сумма налога к доплате	070	1002
Сумма налога к уменьшению	080	
Сумма налога с налоговой базы переходного периода	081	
В местный бюджет		
Код бюджетной классификации	090	
Сумма налога с налоговой базы переходного периода	091	
<div>Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:</div> <div> <div>Руководитель организации</div> <div>Дата 28 04 2007</div> <div>Подпись</div> </div>		

Представитель налогоплательщика _____	Дата	2 8	0 4	2 0 0 7	
Подпись					


 51006051	ИНН	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td>0</td><td>0</td><td>7</td><td>7</td><td>0</td><td>5</td><td>5</td><td>6</td><td>0</td><td>0</td><td>2</td><td>9</td> </tr> </table>	0	0	7	7	0	5	5	6	0	0	2	9	КПП	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td>7</td><td>7</td><td>0</td><td>5</td><td>0</td><td>1</td><td>0</td><td>0</td><td>1</td> </tr> </table>	7	7	0	5	0	1	0	0	1	Стр.	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td>0</td><td>0</td><td>3</td> </tr> </table>	0	0	3																												
0	0	7	7	0	5	5	6	0	0	2	9																																															
7	7	0	5	0	1	0	0	1																																																		
0	0	3																																																								
Форма по КНД 1151006 Раздел 00200 Лист 02																																																										
Расчет налога на прибыль организаций																																																										
Является сельскохозяйственным товаропроизводителем (код строки 001) 																																																										
(руб.)																																																										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 60%;">Показатели</th> <th style="width: 10%;">Код строки</th> <th style="width: 30%;">Сумма</th> </tr> <tr> <th style="text-align: center;">1</th> <th style="text-align: center;">2</th> <th style="text-align: center;">3</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Доходы от реализации (строка 040 Приложения N 1 к Листу 02)</td> <td style="text-align: center;">010</td> <td style="text-align: right;">1 409 856</td> </tr> <tr> <td>Внереализационные доходы (строка 100 Приложения N 1 к Листу 02)</td> <td style="text-align: center;">020</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (строка 110 Приложения N 2 к Листу 02)</td> <td style="text-align: center;">030</td> <td style="text-align: right;">1 401 623</td> </tr> <tr> <td>Внереализационные расходы (сумма строк 200 и 300 Приложения N 2 к Листу 02)</td> <td style="text-align: center;">040</td> <td style="text-align: right;">2 507</td> </tr> <tr> <td>Убытки, отраженные в Приложении N 3 к Листу 02 (строка 290 Приложения N 3 к Листу 02)</td> <td style="text-align: center;">050</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Итого прибыль (убыток) (строка 010 + строка 020 - строка 030 - строка 040 + строка 050)</td> <td style="text-align: center;">060</td> <td style="text-align: right;">5 726</td> </tr> <tr> <td>Доходы, исключаемые из прибыли, отраженной по строке 060</td> <td style="text-align: center;">070</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Прибыль, полученная Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением его функций, и облагаемая по налоговой ставке 0 процентов</td> <td style="text-align: center;">080</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Сумма льгот, предусмотренных статьей 2 Федерального закона от 6 августа 2001 г. N 110-ФЗ</td> <td style="text-align: center;">090</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Налоговая база (строка 060 - строка 070 - строка 080 - строка 090)</td> <td style="text-align: center;">100</td> <td style="text-align: right;">5 726</td> </tr> <tr> <td>Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период (строка 150 Приложения N 4 к Листу 02)</td> <td style="text-align: center;">110</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Налоговая база для исчисления налога: (строка 100 - строка 110) + строка 100 Листов 05 + строка 530 Листа 06)</td> <td style="text-align: center;">120</td> <td style="text-align: right;">5 726</td> </tr> <tr> <td>в том числе в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений четвертого абзаца пункта 1 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации, далее - НК)</td> <td style="text-align: center;">130</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ставка налога на прибыль - всего (%), в том числе:</td> <td style="text-align: center;">140</td> <td style="text-align: right;">24</td> </tr> <tr> <td>в федеральный бюджет</td> <td style="text-align: center;">150</td> <td style="text-align: right;">6,5</td> </tr> </tbody> </table>								Показатели	Код строки	Сумма	1	2	3	Доходы от реализации (строка 040 Приложения N 1 к Листу 02)	010	1 409 856	Внереализационные доходы (строка 100 Приложения N 1 к Листу 02)	020		Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (строка 110 Приложения N 2 к Листу 02)	030	1 401 623	Внереализационные расходы (сумма строк 200 и 300 Приложения N 2 к Листу 02)	040	2 507	Убытки, отраженные в Приложении N 3 к Листу 02 (строка 290 Приложения N 3 к Листу 02)	050		Итого прибыль (убыток) (строка 010 + строка 020 - строка 030 - строка 040 + строка 050)	060	5 726	Доходы, исключаемые из прибыли, отраженной по строке 060	070		Прибыль, полученная Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением его функций, и облагаемая по налоговой ставке 0 процентов	080		Сумма льгот, предусмотренных статьей 2 Федерального закона от 6 августа 2001 г. N 110-ФЗ	090		Налоговая база (строка 060 - строка 070 - строка 080 - строка 090)	100	5 726	Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период (строка 150 Приложения N 4 к Листу 02)	110		Налоговая база для исчисления налога: (строка 100 - строка 110) + строка 100 Листов 05 + строка 530 Листа 06)	120	5 726	в том числе в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений четвертого абзаца пункта 1 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации, далее - НК)	130		Ставка налога на прибыль - всего (%), в том числе:	140	24	в федеральный бюджет	150	6,5
Показатели	Код строки	Сумма																																																								
1	2	3																																																								
Доходы от реализации (строка 040 Приложения N 1 к Листу 02)	010	1 409 856																																																								
Внереализационные доходы (строка 100 Приложения N 1 к Листу 02)	020																																																									
Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (строка 110 Приложения N 2 к Листу 02)	030	1 401 623																																																								
Внереализационные расходы (сумма строк 200 и 300 Приложения N 2 к Листу 02)	040	2 507																																																								
Убытки, отраженные в Приложении N 3 к Листу 02 (строка 290 Приложения N 3 к Листу 02)	050																																																									
Итого прибыль (убыток) (строка 010 + строка 020 - строка 030 - строка 040 + строка 050)	060	5 726																																																								
Доходы, исключаемые из прибыли, отраженной по строке 060	070																																																									
Прибыль, полученная Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением его функций, и облагаемая по налоговой ставке 0 процентов	080																																																									
Сумма льгот, предусмотренных статьей 2 Федерального закона от 6 августа 2001 г. N 110-ФЗ	090																																																									
Налоговая база (строка 060 - строка 070 - строка 080 - строка 090)	100	5 726																																																								
Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период (строка 150 Приложения N 4 к Листу 02)	110																																																									
Налоговая база для исчисления налога: (строка 100 - строка 110) + строка 100 Листов 05 + строка 530 Листа 06)	120	5 726																																																								
в том числе в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений четвертого абзаца пункта 1 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации, далее - НК)	130																																																									
Ставка налога на прибыль - всего (%), в том числе:	140	24																																																								
в федеральный бюджет	150	6,5																																																								

в бюджет субъекта Российской Федерации	160	17,5
в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений четвертого абзаца пункта 1 статьи 284 НК)	170	
Сумма исчисленного налога на прибыль - всего, в том числе:	180	1 374
в федеральный бюджет (строка 120 x строка 150 : 100)	190	372
в бюджет субъекта Российской Федерации ((строка 120 - строка 130) x строка 160 : 100) + (строка 130 x строка 170 : 100)	200	1 002
Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период - всего,	210	
в том числе:		
в федеральный бюджет	220	
в бюджет субъекта Российской Федерации	230	
Сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога согласно порядку, установленному статьей 311 НК,	240	
в том числе:		
в федеральный бюджет	250	
в бюджет субъекта Российской Федерации	260	

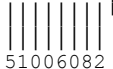
 51006068	ИНН <table border="1"><tr><td>0</td><td>0</td><td>7</td><td>7</td><td>0</td><td>5</td><td>5</td><td>6</td><td>0</td><td>0</td><td>2</td><td>9</td></tr></table>	0	0	7	7	0	5	5	6	0	0	2	9
0	0	7	7	0	5	5	6	0	0	2	9		
	КПП <table border="1"><tr><td>7</td><td>7</td><td>0</td><td>5</td><td>0</td><td>1</td><td>0</td><td>0</td><td>1</td></tr></table> Стр. <table border="1"><tr><td>0</td><td>0</td><td>4</td></tr></table>	7	7	0	5	0	1	0	0	1	0	0	4
7	7	0	5	0	1	0	0	1					
0	0	4											
Форма по КНД 1151006 Раздел 00200													

1	2	3
Сумма налога на прибыль к доплате - всего (строка 180 - строка 210 - строка 240, если строка 180 больше суммы строк 210 и 240), (строка 040 подраздела 1.1 Раздела 1 + строка 070 подраздела 1.1 Раздела 1)	270	1 374
Сумма налога на прибыль к уменьшению - всего (строка 210 + строка 240) - строка 180, если строка 180 меньше суммы строк 210 и 240), (строка 050 подраздела 1.1 Раздела 1 + строка 080 подраздела 1.1 Раздела 1)	280	
Сумма ежемесячных авансовых платежей на _____ квартал 2006 года - всего (строка 180 - строка 180 Декларации за предыдущий отчетный период),	290	
в том числе:		
в федеральный бюджет (сумма строк 120, 130, 140 подраздела 1.2 Раздела 1)	300	
в бюджет субъекта Российской Федерации (сумма строк 220, 230, 240 подраздела 1.2 Раздела 1)	310	
Сумма налога на прибыль, исчисленная в соответствии с пунктами 6, 8 статьи 10 Федерального закона от 6 августа 2001 г. N 110-ФЗ, причитающаяся к уплате по отчетным периодам текущего года: в федеральный бюджет (строки 085 Листа 12 или Листа 13 Декларации за I полугодие 2002 года)	320	

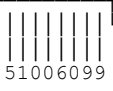
в бюджет субъекта Российской Федерации (строки 095 Листа 12 или Листа 13 Декларации за I полугодие 2002 года)	330	
в местный бюджет (строки 105 Листа 12 или Листа 13 Декларации за I полугодие 2002 года)	340	
Количество сроков уплаты по отчетным периодам текущего года	350	
Сумма налога на прибыль, исчисленная в соответствии с пунктами 6, 8 статьи 10 Федерального закона от 6 августа 2001 г. N 110-ФЗ, причитающаяся к уплате по сроку 28 _____ (сумма строк 051, 081, 091 подраздела 1.1 Раздела 1)	360	

 51006075	ИНН	<table border="1" style="border-collapse: collapse; width: 100%;"> <tr> <td>0</td><td>0</td><td>7</td><td>7</td><td>0</td><td>5</td><td>5</td><td>6</td><td>0</td><td>0</td><td>2</td><td>9</td> </tr> </table>	0	0	7	7	0	5	5	6	0	0	2	9	КПП	<table border="1" style="border-collapse: collapse; width: 100%;"> <tr> <td>7</td><td>7</td><td>0</td><td>5</td><td>0</td><td>1</td><td>0</td><td>0</td><td>1</td> </tr> </table>	7	7	0	5	0	1	0	0	1	Стр.	<table border="1" style="border-collapse: collapse; width: 100%;"> <tr> <td>0</td><td>0</td><td>5</td> </tr> </table>	0	0	5																
0	0	7	7	0	5	5	6	0	0	2	9																																			
7	7	0	5	0	1	0	0	1																																						
0	0	5																																												
Форма по КНД 1151006 Раздел 00201 Приложение N 1 к Листу 02																																														
Доходы от реализации и внереализационные доходы																																														
Является сельскохозяйственным товаропроизводителем (код строки 001) 																																														
(руб.)																																														
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 60%;">Показатели</th> <th style="width: 10%;">Код строки</th> <th style="width: 30%;">Сумма</th> </tr> <tr> <th style="text-align: center;">1</th> <th style="text-align: center;">2</th> <th style="text-align: center;">3</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Выручка от реализации - всего, в том числе:</td> <td style="text-align: center;">010</td> <td style="text-align: right;">1 409 856</td> </tr> <tr> <td> выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства</td> <td style="text-align: center;">011</td> <td style="text-align: right;">1 409 856</td> </tr> <tr> <td> выручка от реализации покупных товаров</td> <td style="text-align: center;">012</td> <td></td> </tr> <tr> <td> выручка от реализации имущественных прав, за исключением доходов от реализации права требования</td> <td style="text-align: center;">013</td> <td></td> </tr> <tr> <td> выручка от реализации прочего имущества</td> <td style="text-align: center;">014</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Выручка от реализации (выбытия, в т.ч. доход от погашения) ценных бумаг профессиональных участников рынка ценных бумаг - всего,</td> <td style="text-align: center;">020</td> <td></td> </tr> <tr> <td> в том числе сумма отклонения фактической выручки от реализации (выбытия) ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг ниже: минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг</td> <td style="text-align: center;">021</td> <td></td> </tr> <tr> <td> расчетной цены</td> <td style="text-align: center;">022</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Выручка от реализации по операциям, отраженным в Приложении N 3 к Листу 02 (строка 270 Приложения N 3 к Листу 02)</td> <td style="text-align: center;">030</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Итого доходов от реализации (строка 010 + строка 020 + строка 030)</td> <td style="text-align: center;">040</td> <td style="text-align: right;">1 409 856</td> </tr> <tr> <td>Внереализационные доходы - всего, в том числе:</td> <td style="text-align: center;">100</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>								Показатели	Код строки	Сумма	1	2	3	Выручка от реализации - всего, в том числе:	010	1 409 856	выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства	011	1 409 856	выручка от реализации покупных товаров	012		выручка от реализации имущественных прав, за исключением доходов от реализации права требования	013		выручка от реализации прочего имущества	014		Выручка от реализации (выбытия, в т.ч. доход от погашения) ценных бумаг профессиональных участников рынка ценных бумаг - всего,	020		в том числе сумма отклонения фактической выручки от реализации (выбытия) ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг ниже: минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг	021		расчетной цены	022		Выручка от реализации по операциям, отраженным в Приложении N 3 к Листу 02 (строка 270 Приложения N 3 к Листу 02)	030		Итого доходов от реализации (строка 010 + строка 020 + строка 030)	040	1 409 856	Внереализационные доходы - всего, в том числе:	100	
Показатели	Код строки	Сумма																																												
1	2	3																																												
Выручка от реализации - всего, в том числе:	010	1 409 856																																												
выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства	011	1 409 856																																												
выручка от реализации покупных товаров	012																																													
выручка от реализации имущественных прав, за исключением доходов от реализации права требования	013																																													
выручка от реализации прочего имущества	014																																													
Выручка от реализации (выбытия, в т.ч. доход от погашения) ценных бумаг профессиональных участников рынка ценных бумаг - всего,	020																																													
в том числе сумма отклонения фактической выручки от реализации (выбытия) ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг ниже: минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг	021																																													
расчетной цены	022																																													
Выручка от реализации по операциям, отраженным в Приложении N 3 к Листу 02 (строка 270 Приложения N 3 к Листу 02)	030																																													
Итого доходов от реализации (строка 010 + строка 020 + строка 030)	040	1 409 856																																												
Внереализационные доходы - всего, в том числе:	100																																													

в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде	101	
в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств	102	

 51006082	ИНН	<table border="1" style="border-collapse: collapse; width: 100%;"> <tr> <td style="width: 20px; text-align: center;">0</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">0</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">7</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">7</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">0</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">5</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">5</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">6</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">0</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">0</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">2</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">9</td> </tr> </table>	0	0	7	7	0	5	5	6	0	0	2	9	КПП	<table border="1" style="border-collapse: collapse; width: 100%;"> <tr> <td style="width: 20px; text-align: center;">7</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">7</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">0</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">5</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">0</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">1</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">0</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">0</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">1</td> </tr> </table>	7	7	0	5	0	1	0	0	1	Стр.	<table border="1" style="border-collapse: collapse; width: 100%;"> <tr> <td style="width: 20px; text-align: center;">0</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">0</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">6</td> </tr> </table>	0	0	6												
0	0	7	7	0	5	5	6	0	0	2	9																															
7	7	0	5	0	1	0	0	1																																		
0	0	6																																								
Форма по КНД 1151006 Раздел 00202 Приложение N 2 к Листу 02																																										
Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам																																										
Является сельскохозяйственным товаропроизводителем (код строки 001) 																																										
(руб.)																																										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 60%;">Показатели</th> <th style="width: 10%;">Код строки</th> <th style="width: 30%;">Сумма</th> </tr> <tr> <th style="text-align: center;">1</th> <th style="text-align: center;">2</th> <th style="text-align: center;">3</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам, работам, услугам</td> <td style="text-align: center;">010</td> <td style="text-align: right;">850 502</td> </tr> <tr> <td>Прямые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю в текущем отчетном (налоговом) периоде, относящихся к реализованным товарам,</td> <td style="text-align: center;">020</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">в том числе стоимость реализованных покупных товаров</td> <td style="text-align: center;">030</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Косвенные расходы - всего, в том числе:</td> <td style="text-align: center;">040</td> <td style="text-align: right;">551 121</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">суммы налогов и сборов, начисленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за исключением ЕСН, а также налогов, перечисленных в статье 270 НК</td> <td style="text-align: center;">041</td> <td style="text-align: right;">1 855</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">расходы на НИОКР</td> <td style="text-align: center;">042</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">из них: расходы на НИОКР, не давшие положительного результата</td> <td style="text-align: center;">043</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств (п. 1.1 ст. 259 НК)</td> <td style="text-align: center;">044</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">расходы, осуществленные налогоплательщиком-организацией, использующим труд инвалидов, согласно подпункту 38 пункта 1 статьи 264 НК</td> <td style="text-align: center;">045</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">расходы налогоплательщиков - общественных организаций инвалидов, а также налогоплательщиков-учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, согласно подпункту 39 пункта 1 статьи 264 НК</td> <td style="text-align: center;">046</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>							Показатели	Код строки	Сумма	1	2	3	Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам, работам, услугам	010	850 502	Прямые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю в текущем отчетном (налоговом) периоде, относящихся к реализованным товарам,	020		в том числе стоимость реализованных покупных товаров	030		Косвенные расходы - всего, в том числе:	040	551 121	суммы налогов и сборов, начисленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за исключением ЕСН, а также налогов, перечисленных в статье 270 НК	041	1 855	расходы на НИОКР	042		из них: расходы на НИОКР, не давшие положительного результата	043		расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств (п. 1.1 ст. 259 НК)	044		расходы, осуществленные налогоплательщиком-организацией, использующим труд инвалидов, согласно подпункту 38 пункта 1 статьи 264 НК	045		расходы налогоплательщиков - общественных организаций инвалидов, а также налогоплательщиков-учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, согласно подпункту 39 пункта 1 статьи 264 НК	046	
Показатели	Код строки	Сумма																																								
1	2	3																																								
Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам, работам, услугам	010	850 502																																								
Прямые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю в текущем отчетном (налоговом) периоде, относящихся к реализованным товарам,	020																																									
в том числе стоимость реализованных покупных товаров	030																																									
Косвенные расходы - всего, в том числе:	040	551 121																																								
суммы налогов и сборов, начисленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за исключением ЕСН, а также налогов, перечисленных в статье 270 НК	041	1 855																																								
расходы на НИОКР	042																																									
из них: расходы на НИОКР, не давшие положительного результата	043																																									
расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств (п. 1.1 ст. 259 НК)	044																																									
расходы, осуществленные налогоплательщиком-организацией, использующим труд инвалидов, согласно подпункту 38 пункта 1 статьи 264 НК	045																																									
расходы налогоплательщиков - общественных организаций инвалидов, а также налогоплательщиков-учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, согласно подпункту 39 пункта 1 статьи 264 НК	046																																									

Стоимость реализованных имущественных прав	050	
Цена приобретения реализованного прочего имущества и расходы, связанные с его реализацией	060	
Расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в т.ч. погашением) ценных бумаг профессиональными участниками рынка ценных бумаг	070	
Расходы по операциям, отраженным в Приложении N 3 к Листу 02 (строка 280 Приложения N 3 к Листу 02)	080	
Суммы убытков прошлых лет по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, учитываемые в уменьшение прибыли текущего отчетного (налогового) периода, полученной по указанным видам деятельности	090	
Сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода	100	
Итого признанных расходов (сумма строк с 010 по 040 + сумма строк с 050 по 100)	110	1 401 623

 51006099	ИНН	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;"> 0 0 7 7 0 5 5 6 0 0 2 9 </div>	
	КПП	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;"> 7 7 0 5 0 1 0 0 1 </div>	Стр. <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block; width: 40px; text-align: center;">0 0 7</div>
Форма по КНД 1151006 Раздел 00202 (руб.)			

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
Внереализационные расходы - всего (строка 200 > или = сумме строк с 201 по 203), в том числе:	200	2 507
расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком	201	
расходы по созданию резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов	202	
убыток от реализации права требования, относящийся к внереализационным расходам текущего отчетного (налогового) периода	203	
Убытки, приравниваемые к внереализационным расходам, - всего (строка 300 > или = сумме строк 301 и 302), в том числе:	300	
убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде	301	
суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва	302	
Справочно: Сумма начисленной амортизации за отчетный (налоговый) период - всего, в том числе:	400	10 438

по нематериальным активам	401	
Остаток резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов	410	

В случае если налогоплательщик имеет обязанность по уплате авансовых платежей по налогу на прибыль, то эти обязательства необходимо исполнять даже в случае, если у вашей организации переплата по налогу на прибыль в бюджет. Во-первых, следует помнить, что отражать в декларации обязательства по авансовым платежам следует независимо от состояния расчетов с бюджетом (ст. 286 НК РФ).

При наличии переплаты по налогу можно не платить ежемесячные авансовые платежи, но для этого нужно подать в свою налоговую инспекцию заявление о зачете переплаты в счет уплаты авансовых платежей (п. 4 ст. 78 НК РФ).

Лист 03

Лист 03 представляют организации, являющиеся налоговыми агентами по налогу на прибыль. Когда возникают такие обязанности? Например, если акционерные общества выплачивают дивиденды своим акционерам, с этих выплат фирма должна самостоятельно удерживать налоги как агент. А значит, это придется отразить в отчетности по налогу на прибыль. Такие организации должны заполнять Лист 03 декларации. Разъяснения по заполнению декларации по налогу на прибыль даны ФНС России в Письме от 2 мая 2006 г. N ГВ-6-02/466. Порядок определения налоговых обязательств по выплачиваемым дивидендам установлен в п. п. 2 и 3 ст. 275 Налогового кодекса. Из общей суммы дивидендов, начисленных акционерам (участникам), надо вычесть суммы дивидендов, которые компания сама получила по принадлежащим ей акциям (долям) в текущем и предыдущем периодах. Разумеется, если ранее такие суммы уже не учли в расчетах по базе предыдущего периода. Кроме того, можно вычесть дивиденды, которые компания выплачивает иностранным физическим и юридическим лицам.

В то же время следует иметь в виду, что если получателем дивидендов является организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, то во избежание двойного налогообложения такие доходы не должны облагаться налогом у источника выплаты доходов (дивидендов).

Такой вывод сделан на основании того, что объектом налогообложения единым налогом, уплачиваемым в связи с применением упрощенной системы налогообложения, признаются доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов (п. 1 ст. 346.14 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 346.15 Налогового кодекса, доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества, имущественных прав и внереализационные доходы, учитываемые при налогообложении, определяются организациями в соответствии со ст. ст. 249 и 250 Налогового кодекса. При этом следует иметь в виду, что в тех случаях, когда в указанных ст. ст. 249 и 250 Налогового кодекса есть ссылки на другие статьи гл. 25 Налогового кодекса, нормы этих статей могут учитываться при упрощенной системе налогообложения в том случае, если они не противоречат другим положениям гл. 26.2 Налогового кодекса.

Пунктом 1 ст. 250 Налогового кодекса установлено, что внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы от долевого участия в других организациях. Однако ст. ст. 275 и 284 Налогового кодекса при упрощенной системе налогообложения не применяются. Подобные разъяснения даны в Письме Минфина России от 13 апреля 2005 г. N 03-03-02-04/1/97 "О налогообложении дивидендов организацией, применяющей упрощенную систему налогообложения".

Также налоговый агент не удерживает налог на прибыль с доходов в виде дивидендов, если они выплачиваются паевым инвестиционным фондам (п. 1 ст. 10 Федерального закона от 29 ноября 2001 г. N 156-ФЗ "Об инвестиционных фондах", ст. ст. 11 и 246 НК РФ).

А вот если дивиденды начисляет и выплачивает организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, то это не является основанием непредставления декларации по налогу на прибыль. Дело в том, что, согласно п. п. 2, 5 ст. 346.11 Налогового кодекса, применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, но не освобождает их от обязанностей налоговых агентов. И, согласно ст. 275 Налогового кодекса, если российская организация выплачивает доходы в виде дивидендов другим организациям - плательщикам налога на прибыль, она признается налоговым агентом по налогу на прибыль.

В соответствии со ст. 289 Налогового кодекса налоговые агенты обязаны по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором они производили выплаты налогоплательщику,

представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты. Такой расчет представляется по форме, утвержденной Приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. N 24н, в состав представляемой декларации включается титульный лист, подраздел 1.3 разд. 1, а также Лист 03 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

В то же время ст. 119 Налогового кодекса установлена ответственность за непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета. За несвоевременное представление указанного Расчета налогового агента можно привлечь к ответственности на основании п. 1 ст. 126 Налогового кодекса за непредставление в установленный срок налоговым агентом в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных настоящим Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах.

Ставка налога на прибыль с дивидендов составляет 9 процентов, если они получены от российских организаций российскими организациями и физическими лицами, и 15 процентов, если их получатель - иностранная организация, а также если доход получает российская организация от иностранной (п. 3 ст. 284 НК РФ).

Срок и порядок выплаты дивидендов определяются уставом или решением общего собрания акционеров. Если уставом срок выплаты дивидендов не определен, срок их выплаты не должен превышать 60 дней со дня принятия решения об их выплате. При этом должны выполняться условия, предусмотренные законодательством (об акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью), которые накладывают ограничения на выплату дивидендов.

Если российская организация - налоговый агент выплачивает дивиденды иностранной организации или физическому лицу, не являющемуся резидентом РФ, налоговая база получателя дивидендов по каждой такой выплате представляет собой сумму выплачиваемых дивидендов и к ней применяется ставка, установленная пп. 2 п. 3 ст. 284 или п. 3 ст. 224 Налогового кодекса.

При перечислении дивидендов иностранным организациям налоговый агент отчитывается перед налоговой инспекцией о суммах выплаченных им доходов и удержанных налогов. В данном случае заполняется Налоговый расчет (информация) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов, утвержденный Приказом МНС России от 14 апреля 2004 г. N САЭ-3-23/286@.

Если акционерами (участниками) являются российские или иностранные граждане, сведения о выплаченных им дивидендах и удержанном НДФЛ отражаются в Справке о доходах физического лица (форма N 2-НДФЛ), которую налоговый агент представляет в инспекцию до 1 апреля года, следующего за годом, в котором были выплачены дивиденды.

Лист 03 декларации состоит из трех разделов.

В раздел А производится расчет налога на прибыль с дивидендов, выплачиваемых российскими организациями.

Раздел Б предназначен для расчета налога на прибыль с доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам.

Раздел В - это реестр-расшифровка получателей сумм дивидендов (процентов).

При выплате дивидендов своим акционерам необходимо заполнить только два раздела: раздел А и раздел В.

Следует иметь в виду, что Лист 03 и подраздел 1.3 разд. 1 декларации включаются в состав декларации начиная только с того отчетного периода, в котором выплачивались дивиденды. Если дивиденды не выплачивались, то эти листы и разделы в декларацию не включаются совсем.

Лист 03 заполняется применительно к каждому решению о распределении доходов от долевого участия. Если, например, в текущем периоде производились выплаты на основании двух решений, то нужно заполнить два Листа 03.

Если в отчетном периоде на основании одного решения дивиденды выплачивались, например, в два приема, то сведения о перечисленных дивидендах и удержанной сумме налога за этот период представляются в одном Листе 03.

В случае, когда выплата дивидендов проводится частями и приходится на разные отчетные периоды, Лист 03 необходимо представлять в составе декларации начиная с первой выплаты и до конца текущего налогового периода.

Отметим, что Лист 03 заполняется и включается в состав декларации по мере фактической выплаты дивидендов, а не по факту принятия решения о выплате дивидендов.

Пример. Отчетным периодом для акционерного общества является квартал. Чистая прибыль общества по результатам первого квартала 2007 г. решение о выплате дивидендов своим акционерам в размере 310 000 руб. Акционерное общество получило дивиденды в феврале 2007 г. по результатам 2006 г. в размере 90 000 руб.

Дивиденды акционерам было решено выплатить частями: выплата первой части начисленных акционерам дивидендов осуществляется 5 апреля 2007 г. (в размере 155 000 руб.);

выплата второй части начисленных акционерам дивидендов осуществляется 10 июля 2007 г. (в размере 155 000 руб.).

Начислены дивиденды акционерам общества в следующем размере:

- иностранной организации - 40 000 руб.;
- физическому лицу, не являющемуся резидентом Российской Федерации, - 10 000 руб.;
- российской организации - 200 000 руб.;
- паевому инвестиционному фонду - 50 000 руб.;
- физическому лицу, являющемуся резидентом Российской Федерации, - 10 000 руб.

Было принято решение о выплате начисленных дивидендов в два срока (5 апреля и 10 июля) равными долями. Выплачивая дивиденды 5 апреля 2007 г., Лист 03 АО представляет в налоговый орган до 28 июля 2007 г.

Выплачивая дивиденды 10 июля 2007 г., Лист 03 АО представляет в налоговый орган до 28 октября 2007 г.

По строке 010 отражается общая сумма дивидендов, подлежащих выплате акционерам. Эта сумма должна подтверждаться решением общего собрания акционеров, оформленным соответствующим протоколом. В этой строке указывается вся сумма, которую организация намеревается выплатить акционерам независимо от того, являются ли они плательщиками налога на прибыль или нет.

По строкам 020 - 060 указываются суммы, уменьшающие налоговую базу в соответствии со ст. 275 Налогового кодекса. Это дивиденды, начисленные иностранным организациям (строка 030), физическим лицам - нерезидентам РФ (строка 040), полученные самой организацией в предыдущем (строка 050) и текущем отчетном периоде до распределения дивидендов (строка 060). Суммарные дивиденды к уменьшению надо отразить по строке 020.

По строке 070 следует указать суммы дивидендов, которые выплачиваются российским организациям - плательщикам налога на прибыль. По строке 080 надо рассчитать удельный вес дивидендов, выплачиваемых этим организациям.

Налоговая база указывается по строке 090. Чтобы вычислить ее, надо из общей суммы дивидендов, подлежащих распределению (строка 010), вычесть общую сумму дивидендов к уменьшению (строка 020).

Строка 100 - доля налоговой базы, состоящая из выплат российским организациям - плательщикам налога на прибыль. Чтобы рассчитать эту величину, надо общую налоговую базу (строка 090) умножить на удельный вес дивидендов, выплачиваемых российским организациям (строка 080).

Строка 110 - доля налоговой базы, состоящая из выплат акционерам, которые не являются плательщиками налога на прибыль. Это могут быть, например, паевые инвестиционные фонды или организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения. Данная величина рассчитывается как произведение общей суммы начисленных дивидендов, не подлежащих налогообложению у источника выплаты, и величины налоговой базы, деленное на результат частного строк 010, 030, 040.

В рассматриваемом примере:

$$50\,000 \times 170\,000 : (310\,000 - 40\,000 - 10\,000) = 32\,692 \text{ руб.}$$

Строка 120 - доля налоговой базы, состоящая из выплат физическим лицам - резидентам РФ. Формула для нахождения этого значения аналогична предыдущей, только вместо первого множителя должна стоять сумма дивидендов, подлежащая распределению среди граждан - резидентов России.

В рассматриваемом примере это:

$$10\,000 \times 170\,000 : (310\,000 - 40\,000 - 10\,000) = 6538 \text{ руб.}$$


По строке 150 отражается сумма налога, исчисленная с дивидендов, выплаченных в предыдущие отчетные (налоговые) периоды по конкретному распределению.

По строке 160 расчета отражается сумма налога, начисленная с дивидендов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода по конкретному распределению.

Отметим, что если дивиденды выплачиваются разовым платежом, то строки 140 и 160 имеют одинаковое значение. В случае если производится несколько выплат дивидендов, но в течение одного отчетного периода, по строке 160 указывается общая сумма налога, исчисленная с этих выплат. Если дивиденды выплачиваются в несколько этапов и в течение нескольких отчетных периодов, то показатели строк 140 и 160 будут различны. В данном случае по строке 160 отражается сумма налога, которая начислена с дивидендов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчетного или налогового периода. При этом по строке 150 указывается сумма налога, исчисленная с дивидендов, выплаченных в предыдущие отчетные (налоговые) периоды по конкретному распределению.

Если дивиденды выплачиваются в несколько этапов и в течение нескольких отчетных периодов, то показатель строки 150 будет равен нулю, только когда выплачивается первая часть дивидендов.

Расшифровка сумм дивидендов по российским организациям - плательщикам налога на прибыль производится в разделе В Листа 03 декларации. Расшифровка производится по каждому получателю доходов по реестру с указанием полного наименования получателя, юридического адреса получателя, руководителя организации-налогоплательщика, контактного телефона, суммы дохода, даты перечисления дивидендов, суммы налога.

 51006143	ИНН 	КПП 	Стр. 	Форма по КНД 1151006 Раздел 00206 Лист 03
Расчет налога на прибыль, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов)				
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;"> Организации, не являющиеся налоговыми агентами, Лист 03 не представляют </div>				
Раздел А. Расчет налога на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в других организациях, созданных на территории Российской Федерации)				
1 - промежуточные дивиденды; 2 - по результатам финансового года (Код строки 002)				1
Налоговый (отчетный) период: ежемесячно - 1, квартал - 3, полугодие - 6, 9 месяцев - 9, год - 0 (Код строки 003)				6
N месяца (Код строки 004)				
Отчетный год (Код строки 005)				2007
(руб.)				

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
Сумма дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками) в текущем налоговом периоде, - всего	010	310 000
Дивиденды к уменьшению - всего,	020	140 000
в том числе:		
дивиденды, начисленные иностранным организациям	030	40 000
дивиденды, начисленные физическим лицам - не являющимся резидентами Российской Федерации	040	10 000
дивиденды, полученные самим налоговым агентом в предыдущем отчетном (налоговом) периоде	050	-
дивиденды, полученные самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде, до распределения дивидендов между акционерами (участниками)	060	90 000
Суммы дивидендов, подлежащие распределению российским организациям - плательщикам налога на		

прибыль	070	200 000
Удельный вес дивидендов, выплачиваемых российским организациям - налогоплательщикам (строка 070 : (строка 010 - строка 030 - строка 040) x 100), (%)	080	76,9231
Налоговая база, рассчитанная по пункту 2 статьи 275 НК (строка 010 - строка 020) - всего,	090	170 000
в том числе:		
по российским организациям - плательщикам налога на прибыль (строка 090 x строка 080)	100	130 769
сумма дивидендов, распределяемая в пользу акционеров (участников), не являющихся плательщиками налога на прибыль (указывается справочно)	110	32 692
сумма дивидендов, распределяемая в пользу акционеров (физических лиц - резидентов) (указывается справочно)	120	6 538
Ставка налога (9 процентов)	130	9
Исчисленная сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (строка 100 x строка 130 : 100)	140	11 769

	строки	
1	2	3
Налоговая база	010	
Ставка налога	020	
Исчислено налога с доходов (строка 010 x строка 020 : 100)	030	
Начислено налога в предыдущие отчетные периоды	040	
Сумма налога, начисленная с доходов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода, - всего	050	


По строке 010 указываем наименование получателя дивидендов - это российская организация - плательщик налога на прибыль ООО "ПроАудит", а по строке 020 - его адрес: 115211, г. Москва, ул. Садовническая, д. 15.

По строке 030 следует указать фамилию, имя и отчество руководителя организации - Воробьева Анна Викторовна, а по строке 040 - номер контактного телефона.


По строке 050 показывается дата выплаты. Это 5 апреля 2007 г. По строке 060 показывается сумма первой части дивидендов, перечисленных российской организации, - 91 000 руб. (200 000 руб. x 50% - 9000 руб. (9% налог)).

В строке 070 "ПроАудит" указывает величину удержанного с этой суммы налога - 9000 руб.


Далее заполним подраздел 1.3 разд. 1 декларации.

<div style="display: flex; align-items: center;"> <div style="text-align: center;">  <p>51006167</p> </div> <div style="margin-left: 10px;">ИНН <table border="1" style="display: inline-table; width: 150px; height: 20px;"></table></div> </div>								
<div style="display: flex; align-items: center;"> <div style="margin-right: 10px;">КПП <table border="1" style="display: inline-table; width: 100px; height: 20px;"></table></div> <div>Стр. <table border="1" style="display: inline-table; width: 50px; height: 20px;"></table></div> </div>								
Форма по КНД 1151006 Раздел 00208								
Раздел В. Реестр - расшифровка сумм дивидендов (процентов)								
Показатели	Код строки	Значение показателей						
1	2	3						
Наименование получателя	010	ООО "ПроАудит"						
Место нахождения	020	X						
Почтовый индекс		<table border="1" style="display: inline-table; width: 100px; height: 20px;"> <tr> <td>1</td><td>1</td><td>5</td><td>2</td><td>1</td><td>1</td> </tr> </table>	1	1	5	2	1	1
1	1	5	2	1	1			
Субъект Российской Федерации		Москва <table border="1" style="display: inline-table; width: 50px; height: 20px;"> <tr> <td>Код</td><td>7</td><td>7</td> </tr> </table>	Код	7	7			
Код	7	7						
Район								
Город								
Населенный пункт (село, поселок и т.п.)								
Улица (проспект, переулок и т.д.)		Садовническая						
Номер дома (владения)		15						
Номер корпуса (строения)								
Номер офиса (квартиры)								
Руководитель организации (Ф.И.О)	030	Воробьева А.В.						
Контактный телефон	040	677-22-05						

Дата перечисления дивидендов	050	5 апреля 2007
Сумма дивидендов	060	91 000
Сумма налога	070	9 000

 51006143	ИНН 	КПП 	Стр. 	
Форма по КНД 1151006 Раздел 00206 Лист 03				
Расчет налога на прибыль, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов)				
Организации, не являющиеся налоговыми агентами, Лист 03 не представляют				
Раздел А. Расчет налога на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в других организациях, созданных на территории Российской Федерации)				
1 - промежуточные дивиденды; 2 - по результатам финансового года (Код строки 002)				1
Налоговый (отчетный) период: ежемесячно - 1, квартал - 3, полугодие - 6, 9 месяцев - 9, год - 0 (Код строки 003)				3
N месяца (Код строки 004)				9
Отчетный год (Код строки 005)				2 0 0 7
(руб.)				
Показатели	Код строки	Сумма		
1	2	3		
Сумма дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками) в текущем налоговом периоде, - всего	010	310 000		
Дивиденды к уменьшению - всего,	020	140 000		
в том числе:				
дивиденды, начисленные иностранным организациям	030	40 000		
дивиденды, начисленные физическим лицам - не являющимся резидентами Российской Федерации	040	10 000		
дивиденды, полученные самим налоговым агентом в предыдущем отчетном (налоговом) периоде	050	-		
дивиденды, полученные самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде, до распределения дивидендов между акционерами (участниками)	060	90 000		
Суммы дивидендов, подлежащие распределению российским организациям - плательщикам налога на прибыль	070	200 000		

Удельный вес дивидендов, выплачиваемых российским организациям - налогоплательщикам (строка 070 : (строка 010 - строка 030 - строка 040) x 100), (%)	080	76,9231
Налоговая база, рассчитанная по пункту 2 статьи 275 НК (строка 010 - строка 020) - всего,	090	170 000
в том числе:		
по российским организациям - плательщикам налога на прибыль (строка 090 x строка 080)	100	130 769
сумма дивидендов, распределяемая в пользу акционеров (участников), не являющихся плательщиками налога на прибыль (указывается справочно)	110	32 692
сумма дивидендов, распределяемая в пользу акционеров (физических лиц - резидентов) (указывается справочно)	120	6 538
Ставка налога (9 процентов)	130	9
Исчисленная сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (строка 100 x строка 130 : 100)	140	11 769

 51006150
 ИНН

КПП Стр.

Форма по КНД 1151006

Раздел 00206

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
Сумма налога, начисленная с дивидендов, выплаченных в предыдущие отчетные (налоговые) периоды	150	5 885
Сумма налога, начисленная с дивидендов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода, - всего	160	5 884

Раздел 00207

Раздел Б. Расчет налога на прибыль с доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам

1 - доход в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, удерживаемый налоговым агентом (источником выплаты доходов) (ставка 15 процентов)

Код строки 006

2 - доход в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 года, а также доход в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, и доход учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 года, удерживаемый налоговым агентом (источником выплаты доходов) (ставка 9 процентов)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
------------	------------	-------

При возникновении ситуации двойного налогообложения заполняется Лист 04 налоговой декларации. Данный Лист подлежит заполнению по нескольким основаниям. Например, сумма налога с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в иностранных организациях), выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога в Российской Федерации, отражается по строке 050 (с кодом 4 по строке 002) Листа 04 налоговой декларации по налогу на прибыль.

Доходы от долевого участия (дивиденды), согласно п. 1 ст. 250 Налогового кодекса, признаются внереализационными доходами, учитываемыми при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль в России.

Таким образом, на основании ст. ст. 311, 250 Налогового кодекса, а также Порядок по заполнению налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. N 24н, по строке 020 Листа 02 налоговой декларации по налогу на прибыль отражается общая сумма внереализационных доходов, учтенных налогоплательщиком за отчетный (налоговый) период в соответствии со ст. 250 Налогового кодекса (в которую также подлежит включению совокупная сумма дивидендов, полученных российской организацией от источника в иностранном государстве).

Обратите внимание, что совокупная сумма доходов в виде дивидендов, источником которых является иностранная организация, отражается в специальном листе налоговой декларации по налогу на прибыль российской организации, а именно по строке 010 (с кодом 4 по строке 002) Листа 04 налоговой декларации.

Учитывая, что доходы в виде дивидендов облагаются по иной ставке - 15 процентов, они подлежат исключению из суммы налоговой базы, облагаемой по ставке 24 процента. Таким образом, указанные доходы также отражаются по строке 070 Листа 02 налоговой декларации "Доходы, исключаемые из прибыли, отраженной по строке 060 Листа 02 налоговой декларации" отражаются, в частности, доходы от долевого участия в иностранных организациях (дивиденды), указываемые по строке 010 (с кодом 4 по строке 002) Листа 04 налоговой декларации.

По строке 050 (с кодом 4 по строке 002) Листа 04 отражается сумма налога с дивидендов, выплаченная российской организацией на территории иностранного государства и засчитываемая в уплату налога на прибыль в РФ, согласно специальной декларации (расчета), принятой налоговым органом.

В каких же случаях российская организация, получившая дивиденды от источника в иностранном государстве, может предъявить к зачету сумму налога, удержанную с этих дивидендов в иностранном государстве?

При этом налогоплательщики, получающие дивиденды от иностранной организации, в том числе через постоянное представительство иностранной организации в России, не вправе уменьшить сумму налога, исчисленную в соответствии с положениями гл. 25 Налогового кодекса, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, если иное не предусмотрено международным договором.

Здесь снова вступает в свои права международное право. Так, если российская организация получила дивиденды от иностранного источника, являющегося резидентом государства, с которым у нашей страны отсутствует действующее соглашение об избежании двойного налогообложения, то налог, удержанный с таких дивидендов, к зачету в счет уплаты налога на прибыль в РФ не принимается. Ну а в случае, если такое соглашение есть, уплаченный налог будет принят в зачет.

Для зачета сумм налога, выплаченных за пределами РФ, при уплате налога на прибыль в России российской организации необходимо представить в налоговый орган по месту постановки на учет налоговую декларацию о доходах, полученных российской организацией от источников за пределами Российской Федерации, форма которой утверждена Приказом МНС России от 23 декабря 2003 г. N БГ-3-23/709@.

К указанной налоговой декларации, в соответствии с п. 3 ст. 311 Налогового кодекса, прилагаются документы, подтверждающие уплату (удержание) налога за пределами РФ: для налогов, уплаченных самой организацией, - документ, заверенный налоговым органом соответствующего иностранного государства, а для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств или международным договором налоговыми агентами, - подтверждение налогового агента.

Налоговые органы РФ при рассмотрении вопроса о возможности зачета сумм налога на прибыль, удержанного с доходов российской организации в иностранном государстве в соответствии с законодательством этого иностранного государства или международным договором налоговыми агентами, могут запрашивать следующие документы:

- копии договора (контракта), на основании которых российской организации выплачивался доход вне территории РФ, а также акты сдачи-приемки работ (услуг);
- копии платежных документов, подтверждающих уплату налога вне территории РФ;

- документальное подтверждение от налогового органа иностранного государства о фактическом поступлении налога, удержанного с доходов российской организации, в бюджет соответствующего иностранного государства.

Кодекс не устанавливает обязательной формы документов, подтверждающих уплату (удержание) налогов в иностранном государстве.

Документами, подтверждающими уплату налогов в иностранном государстве, могут являться справки по форме, установленной внутренним законодательством этого иностранного государства, а также справки в произвольной форме. Напомним, что если представляются копии указанных документов, то они должны быть нотариально заверены.

Представляемая в целях зачета иностранного налога декларация носит исключительно информативный характер и содержит разносторонние сведения о доходах, расходах и налогах, относящихся к деятельности российской организации вне территории Российской Федерации, а также некоторые сведения из налогового учета. Непосредственно расчета предельной суммы зачета и (или) максимальной суммы налога, возможной для принятия к зачету исходя из положений соглашения об избежании двойного налогообложения, форма декларации не предусматривает.

Расчет предельной суммы зачета и (или) максимальной суммы налога, возможной для принятия к зачету исходя из положений соглашения об избежании двойного налогообложения, и суммы налога, фактически зачитываемой, осуществляется организацией самостоятельно в произвольной форме на основании данных налогового учета, подтвержденных первичными учетными документами, и данных декларации.

Рассчитанную сумму зачета организация отражает в строке 240 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций по текущему отчетному (налоговому) периоду. При этом следует иметь в виду, что специальная декларация может быть представлена в налоговые органы в любой отчетный (налоговый) период одновременно с декларацией по налогу на прибыль организаций в России независимо от времени уплаты (удержания) налога в иностранном государстве. Однако специальная налоговая декларация не подается в случае, когда доходы, полученные российской организацией за рубежом, не были включены в налоговую базу при исчислении налога на прибыль в России.

При уплате за рубежом налог исчисляется в иностранной валюте. Для отражения в декларации сумма налога, уплаченная (удержанная) в иностранном государстве, пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату уплаты (удержания).

Расчет предельной суммы зачета и (или) максимальной суммы налога, возможной для принятия к зачету исходя из положений соглашения об устранении двойного налогообложения, в декларации не предусмотрен. Такой расчет организация осуществляет самостоятельно в произвольной форме на основании данных налогового учета, подтвержденных первичными учетными документами, и показателей специальной декларации.

Рассчитанную сумму зачета организация отражает в строках 240 - 260 Листа 02 декларации по налогу на прибыль организаций за текущий отчетный (налоговый) период. При этом следует учесть, что доходы и расходы в иностранной валюте для целей налогообложения пересчитываются в рубли по курсу Банка России, установленному на дату признания соответствующего дохода или расхода.

Также Лист 04 налоговой декларации по налогу на прибыль заполняется в случае, если были осуществлены сделки РЕПО.

Напомним, что плательщиком налога с накопленного купонного дохода по ценной бумаге, являющейся предметом сделки РЕПО, выступает продавец по первой части. Кроме того, налог также платит за тот же период покупатель ценной бумаги при открытии им по первой части РЕПО позиции по ценной бумаге. Чтобы избежать двойного налогообложения, покупателю по первой части, который открывает позицию, разрешено в расходах отразить накопленный купонный доход за период с даты открытия до даты закрытия короткой позиции. Налогоплательщик - покупатель по первой части РЕПО, открывающий короткую позицию, за время ее открытия производит начисление расхода в виде процентного (купонного) дохода (дисконта) по долговой ценной бумаге исходя из условий ее выпуска на отчетную дату и (или) дату закрытия позиции. Начисленный (полученный) процентный доход по государственным и муниципальным ценным бумагам, имеющимся у налогоплательщика, облагаемый по иной, чем общеустановленная, ставке налога, уменьшается на сумму процентного (купонного) дохода, определенного в качестве расхода за время открытия короткой позиции (абз. 1 п. 1 ст. 282 НК РФ). Таким образом, по НКД по государственным ценным бумагам разрешается зачесть рассматриваемые расходы в пределах процентных доходов, которые могут являться предметом заполнения Листа 04 декларации (за исключением доходов, облагаемых по ставке 0 процентов). Для НКД по корпоративным долговым ценным бумагам такого ограничения нет.

При этом по каждому виду ценных бумаг, налог на прибыль по которым удерживается самостоятельно, заполняются отдельные Листы 04.

При указании "1" по строке 002 по строке 010 Листа 04 приводится совокупная сумма дохода в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам. Процентный доход по государственным и муниципальным ценным бумагам, по которым предусмотрено исключение из цены сделки части накопленного процентного дохода, определяется на дату реализации на основании договора купли-продажи с учетом положений ст. 328 Налогового кодекса и подлежит отражению в налоговом учете на основании справки ответственного лица, которое исчисляет прибыль (доход) по операциям с ценными бумагами.

При указании "2" по строке 002 по строке 010 Листа 04 отражаются доходы в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г.

При указании "3" по строке 002 по строке 010 Листа 04 приводится процентный доход, облагаемый по налоговой ставке в размере 0 процентов, согласно ст. 284 НК РФ, - по ценным бумагам, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа III серии.

При указании "4" по строке 002 по строке 010 Листа 04 отражается совокупная сумма доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия), источником которых являются иностранные организации (п. 1 ст. 275 НК РФ).

По строке 020 отражается доход, уменьшающий налоговую базу, в частности доход, начисленный по процентным (купонным) доходам в соответствии с п. 10 ст. 282 Налогового кодекса.

По строке 030 приводится соответствующая виду дохода налоговая ставка, определяемая с учетом показателя по коду строки 002: "1" - 15 процентов; "2" - 9 процентов; "3" - 0 процентов; "4" - 15 процентов.

При указании "4" по строке 002 по строке 050 отражается сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитанная в уплату налога согласно порядку, установленному ст. ст. 275, 311 Налогового кодекса, в предыдущем отчетном периоде.

При указании "4" по строке 002 по строке 060 отражается сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога согласно порядку, установленному ст. ст. 275, 311 Налогового кодекса. Налогоплательщики, получающие дивиденды от иностранной организации, не вправе уменьшить сумму налога, указанную по строке 040, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, если иное не предусмотрено международным договором.

По строке 080 приводятся суммы начисленного налога за предыдущие отчетные периоды в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода.

Исчисленный налог по конкретным срокам уплаты последнего квартала (месяца) отчетного (налогового) периода отражается налогоплательщиком по строкам 040, 060, 080, 100, 120 подраздела 1.3 разд. 1 декларации с указанием срока уплаты по строкам 050, 070, 090, 110, 130 этого подраздела разд. 1 исходя из даты удержания налога или выплаты дивидендов согласно п. 4 ст. 287 Налогового кодекса.

Организация, которая должна уплатить налог на прибыль с нескольких видов доходов, поименованных в Листе 04, в составе декларации представляет соответствующее количество страниц подраздела 1.3 разд. 1.

Лист 05

Главой 25 Налогового кодекса установлена специальная норма формирования налоговой базы по операциям с ценными бумагами. Статья 280 Налогового кодекса говорит о том, что налоговая база по ценным бумагам определяется отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности. При этом выделяются две группы ценных бумаг (обращающиеся и не обращающиеся на организованном рынке), финансовые результаты по операциям с которыми также не сальдируются. Результаты расчетов по ценным бумагам отражаются на Листе 05 налоговой декларации. При этом напомним, что к ценным бумагам относятся также и векселя. При этом они относятся ко второй группе ценных бумаг (то есть не обращающиеся на организованном рынке).

Негосударственные пенсионные фонды по доходам и расходам, полученным от размещения пенсионных резервов, Лист 05 декларации не заполняют.

С кодом 1 по строке 002 отражается расчет налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

С кодом 2 по строке 002 отражается расчет налоговой базы по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

С кодом 3 по строке 002 отражается расчет налоговой базы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

С кодом 4 по строке 002 отражается расчет налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученными первичными владельцами государственных ценных бумаг в результате новации.

Данный расчет с кодами 1, 2 по строке 002 осуществляется по операциям с ценными бумагами, соответственно обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, с учетом особенностей, установленных ст. ст. 280, 281 Налогового кодекса, в порядке, предусмотренном ст. 329 Налогового кодекса.

Лист 05 с кодами 1, 2, 4 по строке 002 не заполняют профессиональные участники рынка ценных бумаг, осуществляющие дилерскую деятельность. Профессиональные участники рынка ценных бумаг, не осуществляющие дилерскую деятельность, заполняют расчет согласно своей учетной политике для целей налогообложения (п. п. 8, 11 ст. 280 НК РФ).

При реализации ценных бумаг, обращающихся или не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг (код 1 или 2 по строке 002), в расходах, связанных с производством и реализацией, учитывается цена приобретения реализованных ценных бумаг в порядке, установленном налогоплательщиком самостоятельно в зависимости от принятого метода учета ценных бумаг (ФИФО, ЛИФО, по стоимости единицы) (п. 9 ст. 280 НК РФ) (ст. 329 НК РФ).

Расчет налоговой базы по налогу на прибыль по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученными первичными владельцами государственных ценных бумаг в результате новации (код 4 по строке 002), осуществляется с учетом особенностей, установленных абз. 4 ст. 2 и ст. 6 Федерального закона N 110-ФЗ, действующих до полного выбытия с баланса ГКО, ОФЗ, ОВГВЗ, полученных в результате новации (обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг).

Расчет налоговой базы по налогу на прибыль по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке (код 3 по строке 002), осуществляется с учетом особенностей ст. ст. 301, 303, 304 и 305 Налогового кодекса. Порядок ведения налогового учета по срочным сделкам установлен ст. ст. 326 и 327 Налогового кодекса.

В Листе 05 также отражаются данные по определению налоговой базы участников доверительного управления ценными бумагами, кроме негосударственных пенсионных фондов от размещения пенсионных резервов.

По каждому виду ценных бумаг заполняется отдельный Лист 05.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг, осуществляющие дилерскую деятельность, не заполняют Листы 05 с указанием "1", "2", "4" по коду строки 002.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг, не осуществляющие дилерской деятельности, заполняют Лист 05 согласно своей учетной политике для целей налогообложения (п. п. 8, 11 ст. 280 НК РФ).

Налоговая база (положительная сумма), указанная по строке 100 Листа 05, отражается налогоплательщиком по строке 120 Листа 02.

Если на Листе 05 при расчете налоговой базы мы получим отрицательный результат, мы не сможем перенести его в Лист 02 "Расчет налога на прибыль организаций". Это не позволяет нам Налоговый кодекс и Порядок заполнения декларации, утвержденный Приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. N 24н. И если по итогам налогового периода отрицательное значение строки 100 "Налоговая база" Листа 05 (код 2) сохранилось, то убыток переносится на будущие налоговые периоды и может быть включен в расход при определении положительной налоговой базы по будущим операциям. В то же время если операции с ценными бумагами дали положительный результат, то прибыль от этих операций может уменьшить убыток от основной деятельности, так как в ст. 280 Налогового кодекса прописан только особый порядок признания убытка от операций с ценными бумагами.

Определение налоговой базы по операциям с векселями

Остановимся на определении налоговой базы по операциям с векселями.

Важно правильно определить расчетную цену векселя. Для ее определения может быть использована ставка рефинансирования ЦБ РФ. Тогда для определения доходности по векселю можно применить следующую формулу:

$$\text{Расчетная цена} = \frac{N}{1 + \frac{z}{100} \times \frac{T}{365}},$$

где N - номинал векселя;

z - ставка рефинансирования ЦБ РФ на дату реализации векселя;

Т - оставшийся срок обращения векселя с даты реализации до даты погашения.

Статья 280 позволяет при определении налоговой базы расчетную цену векселя уменьшить на 20 процентов. Это означает, что в случае отсутствия информации о результатах торгов по аналогичным (идентичным, однородным) ценным бумагам фактическая цена сделки принимается для целей налогообложения, если указанная цена отличается не более чем на 20 процентов от расчетной цены этой ценной бумаги. Таким образом, определив расчетную цену векселя и уменьшив ее на 20 процентов, мы получим минимально возможную сумму, которая должна быть принята в качестве дохода при определении налога на прибыль. Если фактическая цена реализации меньше указанного показателя, то для целей налогообложения она увеличивается на величину отклонения от данного показателя и заполняется строка 020 "Сумма отклонения от рыночной (расчетной) цены" Листа 05 налоговой декларации.

В то же время если вексель был реализован по более высокой цене, то и доход должен быть признан более высоким, то есть принимается фактическая цена реализации.

Пример. Организация 10 января 2007 г. приобрела вексель с датой погашения 30 июня 2007 г. Цена приобретения векселя - 900 000 руб.

Вексель продан 1 апреля 2007 г. за 950 000 руб. Ставка рефинансирования на дату реализации - 10,5 процента.

Номинал векселя - 1 000 000 руб.

Оставшийся срок до погашения векселя с 1 апреля 2007 г. до 30 июня 2007 г. - 90 дней.

Расчетная цена векселя определяется с использованием ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Определим доходность по векселю:

$$\frac{1\,000\,000}{1 + \frac{10,5\%}{100} \times \frac{90}{365}} = 1\,000\,000 \text{ руб.} / 1,0259 = 974\,754 \text{ руб.}$$

Определим минимально возможную стоимость дохода для расчетов по налогу на прибыль:

974 754 руб. - (974 754 руб. x 20%) = 779 803 руб.

Учитывая, что цена реализации векселя выше расчетной, в Листе 05 налоговой декларации будет указана фактическая цена реализации векселя - 950 000 руб. Основания для заполнения строки 020 "Сумма отклонения от рыночной (расчетной) цены" Листа 05 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций отсутствуют.

Пример. Воспользуемся условием предыдущего примера, изменив только цену приобретения и реализации векселя. Приобрели за 700 000 руб., а цена реализации векселя составила 750 000 руб.

Ранее рассчитанный предельный показатель для целей налогообложения составил - 779 803 руб.

750 000 руб. < 779 803 руб.

В этом случае по строке 010 "Доход от выбытия, в том числе доход от погашения" Листа 05 отражается фактическая цена реализации - 750 000 руб. По строке 020 "Сумма отклонения от рыночной (расчетной) цены" - 29 803 руб.

Доход для целей налогообложения от реализации векселя составит 779 803 руб.

Как видим, на доходность по векселю не влияет цена приобретения, а учитывается номинальная стоимость и время реализации, относительно срока погашения.

Важно отметить, что необходимо определять расчетную цену при реализации каждого векселя. В то же время при погашении векселя расчетная цена не определяется.

Для определения расчетной доходности векселя, выписанного на условиях "по предъявлению", следует помнить, что срок обращения такого векселя - 365 дней с даты выпуска. Соответственно, количество дней до даты погашения векселя рассчитывается исходя из годового промежутка времени с даты выпуска.

От даты выпуска векселя, которая указана на бланке векселя, отсчитывается 365 дней. Определяется срок погашения векселя. Оставшийся срок до погашения векселя определяется с даты реализации векселя до срока погашения.

Если вексель выписан на условиях "по предъявлению, но не ранее какой-то даты", то по такому векселю срок обращения устанавливается с даты выпуска векселя до оговоренной даты плюс 365 дней. Например, вексель размещен 1 апреля 2007 г. Вексель содержит оговорку "по предъявлению, но не ранее 1 августа 2007 г.". При таких условиях срок обращения векселя - 487 дней (365 дн. + 122 дн.).

Напомним, что согласно разд. V Порядка заполнения декларации по строке 120 Листа 02 декларации показывается налоговая база, определяемая путем суммирования данных по строке 100 Листа 02 декларации (за минусом суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период, указанной по строке 110 Листа 02 декларации), строке 100 Листов 05 декларации и строке 530 Листа 06 декларации.

При этом, согласно последнему абзацу п. 13.6 разд. XIII Порядка заполнения декларации по строке 120 Листа 02 декларации отражается положительная сумма по строке 100 Листов 05 декларации.

Таким образом, убытки, полученные за отчетный (налоговый) период по операциям с ценными бумагами и отраженные по строке 100 Листов 05 декларации, не уменьшают налоговую базу в целом по организации за этот же отчетный (налоговый) период, указанную по строке 120 Листа 02 декларации.

Налогоплательщики, не осуществляющие операции, подлежащие отражению в Листе 05, данный Лист не представляют.

Лист 06

Лист 06 заполняется негосударственными пенсионными фондами. Отражение доходов, расходов и налоговой базы, полученной негосударственным пенсионным фондом от размещения пенсионных резервов, производится на одном бланке декларации. Налоговая база от размещения пенсионных резервов, исчисленная по строке 530 Листа 06, увеличивает налоговую базу по налогу на прибыль организаций, отражаемую по строке 120 Листа 02.

Доходы негосударственных пенсионных фондов, устанавливаемые согласно п. 2 ст. 295 Налогового кодекса, отражаются по строке 010 Листа 06.

По строке 010 отражается доход, полученный от размещения пенсионных резервов за отчетный (налоговый) период (сумма строк с 020 по 090).

По строке 020 отражается доход от реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения), обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, определенный в соответствии с условиями договора, подтверждающего реализацию либо выбытие (в том числе погашение) (ст. ст. 280, 281, 329 НК РФ).

По строке 020 также отражается доход от реализации или иного выбытия (в том числе погашения) ГКО, ОФЗ, полученных в результате новации.

По строке 030 отражается сумма отклонения фактической выручки от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, от минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг на дату совершения соответствующих сделок вне организованного рынка ценных бумаг.

По строке 040 отражается доход от реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения), не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг (ст. ст. 280, 281, 329 НК).

При этом доход от реализации или иного выбытия (в том числе погашения) государственных и муниципальных ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, учитывается без процентного (купонного) дохода, приходящегося на время владения налогоплательщиком этими ценными бумагами, выплата которого предусмотрена условиями выпуска такой ценной бумаги (ст. 281 НК РФ).

Доход от операций по реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения), не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, определяется исходя из цены реализации или иного выбытия таких ценных бумаг, а также суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной покупателем налогоплательщику, и суммы процентного (купонного) дохода, выплаченной налогоплательщику эмитентом. При этом в доход налогоплательщика от реализации или иного выбытия ценных бумаг не включаются суммы процентного (купонного) дохода, ранее учтенные при налогообложении (п. 2 ст. 280 НК РФ).

По строке 040 также отражается доход от реализации или иного выбытия (в том числе погашения) государственных ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, полученных в результате новации.

По строке 050 отражается сумма отклонения фактической выручки от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в случае если отклонение фактической цены соответствующей сделки составляет более 20 процентов в сторону понижения от минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг по аналогичной (идентичной, однородной) ценной бумаге или от средневзвешенной цены аналогичной (идентичной, однородной) ценной бумаги, рассчитанной организатором торговли на рынке ценных бумаг в соответствии с установленными им правилами по итогам торгов на дату заключения такой сделки или на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы 1 раз в течение

последних 12 месяцев, либо фактическая цена сделки по реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, меньше расчетной цены этой ценной бумаги, но не более чем на 20 процентов.

По строке 060 отражается сумма дохода, полученного в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, облагаемого по ставке 15 процентов, которая определяется в соответствии с п. п. 5 и 7 ст. 328 Налогового кодекса.

По строке 070 отражается сумма дохода, облагаемого по ставке 9 процентов, которая определяется в соответствии с п. п. 5 и 7 ст. 328 Налогового кодекса.

По строке 090 отражается сумма дохода в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, с которого налоговым агентом удержан налог по ставке 15 процентов.

По строке 100 отражается сумма дохода, облагаемого по ставке 9 процентов, которая определяется в соответствии с п. п. 5 и 7 ст. 328 Налогового кодекса.

По строке 110 отражаются доходы, полученные от осуществления других инвестиций (вложений), в частности доход, полученный от реализации имущества (п. 1 ст. 249 НК РФ), начисленные доходы по договорам банковского вклада (ст. 250 НК РФ), а также доходы в виде процентов, полученные на сумму остатков средств пенсионных резервов, находящихся на банковских счетах фонда.

Доходы и расходы, связанные с обеспечением уставной деятельности фонда (доходы от реализации имущества и т.п.), отражаются соответственно в строках 010 и 030 Листа 02 декларации.

Целевыми поступлениями негосударственных пенсионных фондов в соответствии с пп. 5 и 6 п. 2 ст. 251 НК признаются совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов и пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в полном объеме направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда.

Целевые поступления отражаются негосударственным пенсионным фондом в отчете о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования декларации (Лист 07).

При нецелевом использовании таких средств с момента, когда негосударственный фонд фактически использовал их не по целевому назначению (нарушил условия предоставления этих средств), они признаются доходом негосударственного пенсионного фонда и для целей налогообложения подлежат включению в состав внереализационных доходов и отражаются по строке 020 Листа 02 декларации.

Лист 07

При получении средств целевого финансирования, целевых поступлений и других средств, указанных в п. п. 1 и 2 ст. 251 Налогового кодекса, организации заполняют "Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования" - Лист 07 декларации (вместо прежнего Листа 10).

В Лист 07 не включаются средства, выделенные бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения из бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов.

Исходя из видов полученных средств целевого назначения, налогоплательщик выбирает соответствующие им наименования и коды из приведенной в Приложении N 2 к Порядку заполнения декларации таблицы и переносит в графы 2 и 3 Листа 07 (Порядок заполнения декларации по налогу на прибыль организаций утвержден Приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. N 24н; далее - Порядок заполнения декларации).

В отчет переносятся данные предыдущего налогового периода по полученным, но неиспользованным средствам, срок использования которых не истек, а также по которым не имеется срока использования. При этом в графе 4 указывается дата поступления средств, имеющих срок использования, а в графе 5 - размер средств, срок использования которых в предыдущем налоговом периоде не истек, а также неиспользованных средств, не имеющих срока использования, отраженных в графе 8 отчета за предыдущий налоговый период. Далее в отчете приводятся данные о средствах, полученных в налоговом периоде, за который составляется отчет.

Графы 4 и 6 заполняют благотворительные организации, образованные в соответствии с Федеральным законом от 11 августа 1995 г. N 135-ФЗ "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях" (Собрание законодательства Российской Федерации, 1995, N 33, ст. 3340; 2002, N 12, ст. 1093; N 30, ст. 3029; 2003, N 27, ст. 2708; 2004, N 35, ст. 3607), некоммерческие организации при получении средств целевого финансирования и целевых поступлений, предоставленных передающей стороной с указанием срока использования, и

коммерческие организации, получившие средства целевого финансирования согласно п. 1 ст. 251 НК РФ, по которым установлен срок использования.

Указанные в отчете в графе 9 доходы подлежат включению в состав внереализационных доходов в момент, когда получатель таких доходов фактически использовал их не по целевому назначению (нарушил условия их получения) (п. 14 ст. 250 НК РФ). При этом для доходов в виде использованных не по назначению полученных целевых средств датой получения дохода признается дата осуществления расходов (пп. 9 п. 4 ст. 271 НК РФ).

Организации, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов и расходов, полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у организации, получившей средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ).

При получении целевых средств, соответствующих коду 010 (гранты), следует иметь в виду, что для налога на прибыль грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:

- гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления: СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований (в ред. Федерального закона от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ)

- гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным представлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта.

Отметим, что Лист 07 заполняется организациями при получении средств целевого финансирования, целевых поступлений и других средств, указанных в п. п. 1 и 2 ст. 251 Налогового кодекса, при составлении декларации только за налоговый период, то есть по итогам года.

Обращаем внимание читателя на особенности при составлении и составе декларации по налогу на прибыль при наличии обособленных подразделений.

Абзацем 2 п. 2 ст. 288 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что если налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, то распределение прибыли по каждому из этих подразделений может не производиться. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта Российской Федерации, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта Российской Федерации.

При этом налогоплательщик самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации, уведомив о принятом решении налоговые органы, в которых обособленные подразделения налогоплательщика состоят на налоговом учете.

Налогоплательщик может принять решение, что им будет уплачиваться налог на прибыль организаций в бюджет субъекта Российской Федерации за все обособленные подразделения, находящиеся на налоговом учете в том же субъекте Российской Федерации.

Отметим также, что Приложение N 5 к Листу 02 включается в состав декларации и представляется в налоговый орган, только если налогоплательщик имеет обособленные подразделения.

В соответствии с п. 1.4 разд. I Порядка организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговый орган по месту своего нахождения декларацию, составленную в целом по организации с распределением прибыли по обособленным подразделениям (ст. 289 НК РФ) или по обособленным подразделениям, находящимся на территории одного субъекта Российской Федерации, при уплате налога в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 288 Налогового кодекса.

В налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения организации представляют декларацию, включающую титульный лист (Лист 01), подраздел 1.1 разд. 1 и (или) подраздел 1.2 разд. 1, а также расчет суммы налога (Приложение N 5 к Листу 02), подлежащей уплате по месту нахождения данного обособленного подразделения. При расчете налога по группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации, декларация в указанном объеме представляется в налоговый орган по месту

нахождения обособленного подразделения, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации.

При этом Приложение N 5 к Листу 02 заполняется налогоплательщиком по организации без обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению, включая ликвидированные в текущем налоговом периоде, или группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации. Количество расчетов зависит от количества обособленных подразделений или групп обособленных подразделений.

Если у организации обособленные подразделения расположены на территории одного субъекта Российской Федерации, что и сама головная организация, то производить распределение прибыли по группам обособленных подразделений не нужно, поскольку вся сумма исчисленного налога в бюджет субъекта Российской Федерации будет приходиться только на один субъект Российской Федерации, на территории которого находятся головная организация и ее обособленные подразделения.

В таком случае, заполняя Приложение N 5 к Листу 02, налогоплательщик будет дублировать показатели Листа 02 в части сумм налога, подлежащего уплате в бюджет субъекта Российской Федерации.

Организацией, имеющей в своем составе обособленные подразделения, при представлении декларации, в том числе по месту нахождения этих обособленных подразделений (ответственных обособленных подразделений), суммы ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в бюджет субъекта Российской Федерации, указываются соответственно по строкам 220 - 240 подраздела 1.2 разд. 1 декларации, и сумма их должна соответствовать строкам 120 Приложений N 5 к Листу 02.

Исходя из положений п. 1.1 разд. I Порядка, подраздел 1.2 разд. 1 декларации включается в состав декларации и представляется в налоговый орган, только если налогоплательщик имеет данные, подлежащие отражению в указанном подразделе.

Еще раз напомним, что при отсутствии финансово-хозяйственной деятельности, а также в иных случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, налогоплательщик представляет налоговую декларацию по налогу по упрощенной форме, утверждаемой Министерством финансов Российской Федерации. Независимо от наличия у плательщиков налога на прибыль обязанности по уплате налога ст. 289 Налогового кодекса установлена обязанность по представлению налоговой декларации. В соответствии с указанной статьей и п. 1.2 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденного Приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. N 24н, некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога на прибыль, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме в составе титульного листа (Лист 01), Листа 02, а при получении средств целевого финансирования, целевых поступлений и других средств, указанных в п. п. 1 и 2 ст. 251 Налогового кодекса, - Листа 07.

Глава 2. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Налогоплательщики. Сроки сдачи отчетности

Налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость представляется организациями и индивидуальными предпринимателями - налогоплательщиками, включая лиц (участников товариществ, доверительных управляющих), на которых в соответствии со ст. 174.1 Налогового кодекса Российской Федерации возложены обязанности налогоплательщика, а также лицами - налоговыми агентами, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему Российской Федерации налога на добавленную стоимость, в налоговые органы по месту своего учета в качестве налогоплательщика (налогового агента) в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Для налогоплательщиков (налоговых агентов) с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими 2 000 000 руб., налоговый период установлен п. 2 ст. 163 Кодекса как квартал.

В сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг) для целей применения п. 2 ст. 163 Кодекса не включаются: сумма выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг) в части осуществления деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с гл. 26.3 Кодекса; сумма выручки, полученной при осуществлении операций, указанных в пп. 2 - 4 п. 1 и в п. 2 ст. 146 Кодекса, а также средства, полученные налогоплательщиком, предусмотренные ст. 162 Кодекса, и средства, полученные в виде оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, указанных в пп. 2 п. 1 ст. 167 Кодекса; сумма выручки, полученной от операций, осуществляемых налоговыми агентами в соответствии со ст. 161 Кодекса.

Таким образом, если организация применяет одновременно два режима налогообложения (общий и ЕНВД), то для определения налогового периода по НДС учитывается только выручка по общему режиму. Также не оказывают влияния на определение налогового периода суммы полученных авансов.

Таким образом, при выручке без учета налога на добавленную стоимость, от 2 000 000 руб. в месяц, налоговым периодом является месяц, менее 2 000 000 руб. - налоговым периодом является квартал. При этом если произошло уменьшение выручки, то начиная с нового квартала можно переходить на сдачу отчетности по НДС поквартально. Налоговую инспекцию нет необходимости извещать дополнительно о переходе на ежеквартальную сдачу отчетности.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в декларацию и представить в налоговый орган уточненную декларацию в порядке, установленном ст. 81 Налогового кодекса.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в декларацию и представить в налоговый орган уточненную декларацию в порядке, установленном ст. 81 Кодекса. При этом уточненная декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока.

При перерасчете сумм налога в периоде совершения ошибки (искажения) уточненные декларации представляются в налоговый орган на бланке установленной формы, действовавшей в том налоговом периоде, за который производится перерасчет сумм налога. При перерасчете налогоплательщиком (налоговым агентом) сумм налога не учитываются результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом, за тот налоговый период, по которому налогоплательщиком (налоговым агентом) производится перерасчет сумм налога.

Если перерасчет сумм налога производится в связи с представлением документов, обосновывающих применение налоговой ставки 0 процентов, разд. 5 декларации представляется в налоговый орган одновременно с соответствующим пакетом документов.

Состав налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость

Декларация включает в себя титульный лист, разделы: 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика", 2 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента", 3 "Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации", 4 "Расчет суммы налога, исчисленной по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, и суммы налога, подлежащей вычету, иностранной организацией, осуществляющей предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации через свои подразделения (представительства, отделения)", 5 "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена", 6 "Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена", 7 "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена", 8 "Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально не подтверждена", 9 "Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения); операции, не признаваемые объектом налогообложения; операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации; а также суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев", Приложение к декларации "Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за _____ календарный год и истекший календарный год (календарные годы)".

При заполнении декларации следует иметь в виду, что нумерация страниц осуществляется сквозным методом начиная с титульного листа независимо от количества заполняемых страниц (листов) разделов и Приложения к декларации.

Титульный лист и разд. 1 декларации представляют все налогоплательщики.

Разделы 2 - 9, а также Приложение к декларации включаются в состав представляемой в налоговые органы декларации при осуществлении налогоплательщиками соответствующих операций.

Отметим, что при отсутствии операций, облагаемых налогом, и операций, освобожденных от налогообложения, налогоплательщики представляют декларацию в налоговые органы по месту своего учета за налоговый период, установленный п. 2 ст. 163 Кодекса, заполняются только титульный лист и разд. 1 декларации. При заполнении разд. 1 декларации в строках данного раздела ставятся прочерки.

В случае если налогоплательщики в соответствующем налоговом периоде, установленном п. 1 или 2 ст. 163 Кодекса, осуществляют только операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), либо операции, не признаваемые объектом налогообложения, а также операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации, или получили оплату, частичную оплату в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, по перечню, определяемому Правительством Российской Федерации, и определяют момент определения налоговой базы в соответствии с п. 13 ст. 167 Кодекса, ими заполняются титульный лист, разд. 1 и разд. 9 декларации. При заполнении разд. 1 декларации в строках указанного раздела декларации ставятся прочерки.

Отметим, что налогоплательщики, применяющие УСН, ЕСХН, а также ЕНВД, не являются плательщиками налога на добавленную стоимость и, как следствие, не выставляют счета-фактуры покупателям. В то же время если указанные лица выставили счет-фактуру с выделением суммы налога, то они представляют титульный лист и разд. 1 декларации.

Организации и индивидуальные предприниматели, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога в соответствии со ст. 145 Кодекса, в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога представляют титульный лист и разд. 1 декларации; в случае если они являются налоговыми агентами по налогу на добавленную стоимость, то такие налогоплательщики заполняют титульный лист и разд. 2 декларации.

В случае если налогоплательщики признаются налоговыми агентами и в налоговом периоде осуществляют только операции, предусмотренные ст. 161 Кодекса, ими заполняются титульный

лист, разд. 2 декларации (налоговый период для таких налогоплательщиков установлен п. 2 ст. 163 НК РФ). Если налогоплательщик осуществляет в налоговом периоде операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), и операции, предусмотренные ст. 161 Кодекса, то им заполняются титульный лист, разд. 2 и 9 декларации. При заполнении разд. 1 декларации в строках указанного раздела декларации ставятся прочерки.

При исполнении обязанности налогового агента организациями и индивидуальными предпринимателями, не являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с переходом на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в соответствии с гл. 26.1 Кодекса или на упрощенную систему налогообложения в соответствии с гл. 26.2 Кодекса, а также на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с гл. 26.3 Кодекса, заполняются титульный лист, разд. 2 декларации за налоговый период, установленный п. 2 ст. 163 Кодекса. При отсутствии показателей для заполнения разд. 1 декларации в строках указанного раздела ставятся прочерки.

При возникновении обязанностей налогового агента у иностранной организации, состоящей на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика и имеющей на территории Российской Федерации несколько подразделений (представительств, отделений), разд. 2 декларации заполняется и включается в состав представляемой декларации отделением данной иностранной организации, уполномоченным осуществлять уплату налога в целом по операциям всех находящихся на территории Российской Федерации подразделений. Раздел 2 декларации представляется уполномоченным отделением иностранной организации только в отношении тех отделений, у которых в данном налоговом периоде возникла обязанность налогового агента.

Раздел 3 декларации заполняется и включается в состав представляемой в налоговые органы декларации при осуществлении налогоплательщиком операций по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, налогообложение которых производится по налоговым ставкам 10 процентов, 18 процентов, 10/110 процента, 18/118 процента (при получении оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, при удержании налога налоговыми агентами, при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом в соответствии с п. 3 ст. 154 настоящего НК РФ, при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц, а также в иных случаях, когда сумма налога должна определяться расчетным методом).

При заполнении разд. 3 декларации отделением иностранной организации, состоящей на учете в налоговых органах, имеющей на территории Российской Федерации несколько отделений, в обязательном порядке заполняется и включается в состав представляемой декларации разд. 4 декларации.

По операциям по реализации товаров (работ, услуг) в Республику Беларусь производится по налоговой ставке 0 процентов, при этом заполняются разд. 5 - 8 декларации, представляются при наличии в них соответствующих сведений. Для обоснования применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов при реализации товаров (работ, услуг) одновременно с разд. 5 декларации представляются документы, предусмотренные ст. 165 Налогового кодекса.

Для обоснования применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов при реализации товаров (работ, услуг) представляются обосновывающие документы, предусмотренные Налоговым кодексом.

Если документы, обосновывающие применение налоговой ставки 0 процентов, не собраны, операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные п. 1 ст. 164 Кодекса, п. 12 ст. 165 Кодекса, подлежат включению в разд. 7 декларации за соответствующий налоговый период и налогообложению по соответствующим ставкам (10% или 18% соответственно). При этом налогоплательщик имеет право на налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Кодекса.

Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие применение налоговой ставки 0 процентов, операции по реализации товаров (работ, услуг) подлежат включению в разд. 5 декларации за тот налоговый период, в котором собран полный пакет документов, и налогообложению по налоговой ставке 0 процентов. Уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику.

Для обоснования применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов при реализации товаров, вывезенных с территории Российской Федерации на территорию Республики Беларусь, одновременно с разд. 5 декларации представляются документы, предусмотренные п. 2 разд. II "Порядок применения косвенных налогов при экспорте товаров" (далее - Разд. II) Положения о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь (далее - Положение), являющегося неотъемлемой частью Соглашения.

Если полный пакет документов не собран на 90-й день, считая с даты отгрузки (передачи) товаров, операции по реализации товаров, вывезенных с территории Российской Федерации на

территорию Республики Беларусь, подлежат включению в разд. 7 декларации за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки (передачи) товаров, и налогообложению по налоговым ставкам соответственно 10 или 18 процентов. При этом налогоплательщик имеет право на налоговые вычеты сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных за приобретенные (принятые на учет) товары, выполненные работы и оказанные услуги, использованные для производства и (или) реализации товаров, вывезенных с территории Российской Федерации на территорию Республики Беларусь, в порядке и на условиях, установленных гл. 21 Кодекса.

Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, обосновывающие применение налоговой ставки 0 процентов, операции по реализации товаров, вывезенных с территории Российской Федерации на территорию Республики Беларусь, подлежат включению в разд. 5 декларации за тот налоговый период, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных п. 2 разд. II Положения, и налогообложению по налоговой ставке 0 процентов. Уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, предусмотренных положениями гл. 21 Кодекса.

Раздел 6 декларации заполняется и включается в состав представляемой декларации в случае, если право на включение сумм налога в состав налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена ранее, возникло у налогоплательщика в данном налоговом периоде.

При указании в графе 2 строки 050 разд. 6 декларации налоговых баз по операциям по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных п. 1 ст. 164 Кодекса, п. 12 ст. 165 Кодекса и (или) ст. 2 Соглашения, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена в установленном порядке в предыдущих налоговых периодах, соответствующий пакет документов, обосновывающих правомерность применения налоговой ставки 0 процентов по указанным операциям, повторно не представляется.

Раздел 8 декларации заполняется и включается в состав представляемой декларации в случае, если право на включение сумм налога в состав налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена ранее, возникло у налогоплательщика в данном налоговом периоде.

При отсутствии финансово-хозяйственной деятельности, а также в иных случаях, предусмотренных Кодексом, налогоплательщик представляет налоговую декларацию по упрощенной форме, утверждаемой Министерством финансов Российской Федерации.

Основанием для составления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость служат Книга продаж, Книга покупок, а также данные регистров бухгалтерского учета налогоплательщика (налогового агента), а в случаях, установленных Кодексом, - на основании данных регистров налогового учета налогоплательщика (налогового агента).

Так же как и по иным налогам, если по сроку день представления налоговой декларации попадает на выходной и (или) нерабочий праздничный день, то срок сдачи, а также и оплаты переносится на первый рабочий день после выходного и (или) нерабочего праздничного дня.

При отправке декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения.

Декларация может быть представлена в электронном виде в соответствии с Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (Приказ МНС России от 2 апреля 2002 г. N БГ-3-32/169). Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых на 1 января 2007 г. превышает 250 человек (на 1 января 2008 г. превышает 100 человек), в обязательном порядке представляют декларацию в электронном виде. Это положение не распространяется только на предприятия, порядок представления информации по которым отнесен к государственной тайне.

При передаче декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

При получении декларации по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о приеме в электронном виде.

По общему порядку заполнения налоговых деклараций на титульном листе ставится подпись руководителя организации, которая заверяется печатью организации, с указанием даты подписания. Фамилия, имя и отчество руководителя организации на титульном листе указываются полностью. При заполнении титульного листа декларации индивидуальными предпринимателями - налогоплательщиками (налоговыми агентами) ставится подпись с указанием даты подписания.

При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в декларации, организацией - представителем налогоплательщика (налогового агента) ставится подпись руководителя уполномоченной организации, которая заверяется печатью организации, и проставляется дата подписания.

При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в декларации, физическим лицом - представителем налогоплательщика (налогового агента) ставится подпись физического лица и проставляется дата подписания.

Также указывается наименование документа, подтверждающего полномочия представителя. При этом к декларации прилагается копия указанного документа.

Подпись руководителя организации, индивидуального предпринимателя либо их представителей и дата подписания проставляются также в разд. 1 - 9 декларации.

При расчете суммы налога при заполнении декларации следует производить округление суммы налога до целого числа.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии декларации и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии декларации о принятии и дату ее получения.

Основание для заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость

Согласно п. 1 ст. 169 Налогового кодекса, документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету, является счет-фактура. При этом в соответствии с п. 2 указанной статьи таковыми не могут служить счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п. п. 5 и 6 этой статьи.

Типовая форма счета-фактуры утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 г. N 914 "Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила).

В соответствии с п. 14 Правил счета-фактуры, не соответствующие установленным нормам их заполнения, не могут регистрироваться в Книге покупок.

Пунктом 29 Правил предусмотрена возможность внесения налогоплательщиком исправлений в счета-фактуры, которые должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления. То есть в случае обнаружения ошибок независимо от их характера исправления вносятся продавцами в первоначально выставленные ими счета-фактуры (Письмо Минфина России от 27 июля 2006 г. N 03-04-09/14). При этом счета-фактуры с внесенными исправлениями подлежат регистрации в Книге покупок не ранее даты внесения исправления, указанной на счете-фактуре. При несоблюдении такого порядка покупатель не будет иметь права на вычет.

Таким образом, при неверно оформленном документе теряется право на вычет, в то же время неверно оформленный счет-фактура не может служить основанием для невключения в налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость в целях исчисления налога продавцом. Отметим, что в такой ситуации совершенно не нужно выписывать новый документ. Можно воспользоваться предписанным в Положении о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденном Минфином СССР от 29 июля 1983 г. N 105. В указанном документе предусмотрен следующий порядок внесения исправлений в первичные учетные документы: одной чертой зачеркиваются неправильный текст или суммы и надписываются над зачеркнутым исправленный текст или суммы. Зачеркивание производится таким образом, чтобы можно было прочитать исправленное. Исправление ошибки подтверждается надписью "исправлено" и подписью лиц, подписавших документ; должна быть проставлена дата исправления.

В случае внесения продавцом исправлений в счет-фактуру, соответствующих требованиям пп. 5 и 13 п. 5 ст. 169 Налогового кодекса, он является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению.

Если покупатель до внесения продавцом исправлений в счет-фактуру зарегистрировал его в Книге покупок, то он обязан внести в указанную Книгу соответствующие изменения. Для внесения исправлений в Книгу покупок и Книгу продаж служат дополнительные листы. Дополнительные листы к книгам утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 11 мая 2006 г. N 283 в составе изменений к Постановлению Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 г. N 914.

Согласно п. 7 Правил, аннулирование сведений об исправленном счете-фактуре производится в дополнительном листе Книги покупок за тот налоговый период, в котором был зарегистрирован этот документ до внесения в него исправлений. Порядок внесения записей в дополнительный лист Книги покупок предусматривается Приложением N 4 к Правилам. В строке "Всего" дополнительного листа за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений, подводятся итоги по графам 7, 8а, 8б, 9а, 9б, 10, 11а, 11б и 12 (из показателей строки "Итого" вычитаются показатели аннулируемых записей). В дальнейшем показатели по строке "Всего" должны быть использованы для внесения изменений в налоговую декларацию по НДС за тот же налоговый период. Когда речь идет об исправленных

счетах-фактурах, вычеты возможно получить в том налоговом периоде, в котором произведены исправления, поэтому регистрация в Книге покупок указанных счетов-фактур с учетом внесенных исправлений производится в том налоговом периоде, в котором получен исправленный счет-фактура.

Таким образом, при отражении исправленного счета-фактуры в Книге покупок за исправляемый период налогоплательщик ничего не меняет, он открывает к ней дополнительный лист. В первой строке дополнительного листа повторяется итоговая строка из Книги покупок за исправляемый период. Во второй строке отражается "неправильная" операция, которая вычитается. Затем подводится итог. Таким образом, сумма налогового вычета в исправляемом периоде уменьшится, а исправленный счет-фактура отражается в Книге покупок в периоде, когда сделаны исправления в документе.

При исправлении по Книге продаж следует придерживаться аналогичной последовательности.

Если было обнаружено, что один из выставленных счетов-фактур неверный. Соответственно, в Книге продаж поставщика имеются неверные записи: в строке с указанием конкретного счета-фактуры и в строке "Всего".

В соответствии с Правилами налогоплательщик обязан открыть новый регистр "Дополнительный лист Книги продаж" за тот период, в котором была допущена ошибка, указывая при этом его порядковый номер и время составления дополнительного листа (месяц и год). В первой строке дополнительного листа необходимо повторить "неправильный" итог из Книги продаж. Во вторую строку вписывается "неправильная" запись из Книги продаж (то есть показатели неправильного счета-фактуры, вычитаемое). В третьей строке записываются показатели по исправленному счету-фактуре (слагаемое). Далее подводится правильный итог. Следует помнить, что Книга продаж - регистр пооперационного учета, поэтому все записи производятся по операциям. Если позднее (в другом налоговом периоде) будет обнаружена другая ошибка за тот налоговый период, по которому уже составлялся дополнительный лист, то оформляется следующий дополнительный лист Книги продаж, который будет начинаться с итога предыдущего дополнительного листа за исправляемый период.

Следует обратить внимание читателя, что дополнительные листы формируются не только в случае, когда ошибка касалась суммы по счету-фактуре, но для Книги покупок, также важно и оформление самого документа, то есть возможные ошибки в реквизитах и т.п.

По вопросам внесения изменений в Книгу покупок и продаж ФНС России написала Письмо от 6 сентября 2006 г. N ММ-6-03/896@ "О порядке внесения изменений в книгу покупок и книгу продаж".

Налогоплательщик после внесения изменений в Книгу покупок в порядке, указанном выше, обязан представить в налоговый орган корректирующую налоговую декларацию за тот налоговый период, в котором внесены изменения в Книгу покупок. В случае ошибочной регистрации счета-фактуры (без внесения в него исправлений) в Книге покупок используется аналогичный порядок внесения изменений в Книгу покупок (то есть путем отражения соответствующих записей данного счета-фактуры в дополнительном листе Книги покупок).

А вот в случае, если в текущем налоговом периоде налогоплательщик обнаружил, что ранее полученные счета-фактуры не зарегистрированы в Книге покупок, следует учесть следующее. В соответствии с п. 1 ст. 171 Налогового кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную, согласно ст. 166 Налогового кодекса, на установленные данной статьей налоговые вычеты. Налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг) и имущественных прав, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) и имущественных прав и при наличии соответствующих первичных учетных документов (п. 1 ст. 172 НК РФ).

Таким образом, налоговые вычеты производятся налогоплательщиком при наличии их документального подтверждения, а именно счета-фактуры и соответствующих первичных документов, подтверждающих факт приобретения и принятия на учет товаров (работ, услуг) или имущественных прав.

Как следует из положений ст. 81 Налогового кодекса, налогоплательщик, обнаруживший факты неполного отражения сведений в ранее поданной им налоговой декларации (в том числе сведений о налоговых вычетах), вправе внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию того налогового периода, к которому относятся соответствующие операции. Таким образом, делаем вывод, что налогоплательщик в таком случае должен подать корректирующую налоговую декларацию за те налоговые периоды, в которых налоговые вычеты отражены не в полном объеме.

Кроме того, в целях сопоставления сумм налоговых вычетов, заявленных в корректирующей декларации, с суммами налога, указанными в итоговых графах Книги покупок, налогоплательщику следует в Книгу покупок налогового периода, за который представляется указанная декларация,

внести соответствующие изменения. Данные изменения нужно отражать в дополнительном листе Книги покупок за тот налоговый период, в котором должны были зарегистрироваться такие счета-фактуры.

В аналогичном порядке проводят исправления по Книге продаж.

В то же время следует помнить, что налогоплательщик имеет право на применение налоговых вычетов только при наличии сумм налога, исчисленных в соответствии со ст. 166 Кодекса, то есть у налогоплательщика не нулевые суммы налога по реализации или авансам полученным. А как быть, если налогоплательщик производит закупку товара, но еще не проводит реализации, как быть с тем НДС, который уплачен поставщикам товара, получены счета-фактуры, то есть выполнены все условия по "входному" НДС? Обратимся к Письму УФНС по г. Москве от 21 февраля 2007 г. N 19-11/16566. Согласно указанному документу, разъяснено, что в соответствии с п. 1 ст. 171 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 Кодекса, на установленные данной статьей налоговые вычеты. Согласно п. 6 названной статьи, вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объекта незавершенного капитального строительства.

При этом на основании п. 1 ст. 172 Кодекса налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных п. п. 3, 6 - 8 ст. 171 настоящего Кодекса.

Вычетам подлежат, если иное не установлено настоящей статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей, и при наличии соответствующих первичных документов.

Вычеты сумм налога, указанных в абз. 1 и 2 п. 6 ст. 171 Кодекса, производятся в порядке, изложенном выше (п. 5 ст. 172 НК РФ).

Пунктом 2 ст. 173 Кодекса предусмотрено, что, если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 Кодекса и увеличенную на суммы налога, восстановленного в соответствии с п. 3 ст. 170 Кодекса, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с пп. 1 и 2 п. 1 ст. 146 Кодекса, подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст. 176 Кодекса, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Таким образом, возмещение (зачет) налога на добавленную стоимость, предъявленного поставщиками товаров (работ, услуг), приобретаемых покупателем для осуществления налогооблагаемых операций, производится на основании счетов-фактур при условии принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) и возникновения налоговой базы, в частности реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Данная позиция подтверждена Письмом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 2 июня 2003 г. N 03-1-09/1708/14-Ф253, согласно которому если в отдельные налоговые периоды отсутствуют объекты налогообложения, а соответственно, и суммы налога, исчисленные в соответствии со ст. 166 Кодекса, то есть у налогоплательщика отсутствуют суммы налога, которые он мог бы при определенных условиях уменьшить на налоговые вычеты по приобретенным товарам (работам, услугам), и налоговые вычеты, установленные ст. ст. 171 и 172 Кодекса, налогоплательщик сможет произвести не ранее того отчетного периода, когда возникает налоговая база по налогу на добавленную стоимость.

Таким образом, с одной стороны, налогоплательщик, согласно разъяснениям, обязан вносить не предъявленные в определенном налоговом периоде счета-фактуры в качестве налоговых вычетов в дополнительные листы Книги покупок, с другой, при отсутствии записей в Книге продаж в определенном периоде, - указанные счета-фактуры включаются в Книгу покупок более позднего периода.

Когда возникает необходимость ведения раздельного учета

В целях исчисления налога на добавленную стоимость раздельный учет касается вычетов, на которые налогоплательщик имеет право. Следует иметь в виду, что НДС, оплаченный налогоплательщиком, может быть предъявлен к вычету только в том случае, если расходы были направлены на деятельность, облагаемую налогом на добавленную стоимость. В ином случае уплаченный НДС вычету не подлежит.

Кроме того, следует различать понятия "не облагается НДС" и "ставка НДС - 0 процентов". Несмотря на то что и в том и в другом случае НДС к уплате в бюджет равен нулю, но в первом случае предприятие не имеет права на налоговый вычет, тогда как во втором - имеет, при соблюдении определенных условий.

Согласно п. 3 ст. 172 Налогового кодекса, вычеты сумм налога, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в п. 1 ст. 164 Налогового кодекса (экспорт), производятся только при представлении в налоговые органы соответствующих документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса.

Суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные пп. 1 - 6 и 8 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса, подлежат возмещению путем зачета (возврата) в порядке, предусмотренном ст. 172 Налогового кодекса, на момент определения налоговой базы, установленный ст. 167 Налогового кодекса.

Вычеты сумм НДС, указанные в п. 10 ст. 171 Налогового кодекса, производятся на дату, соответствующую моменту последующего исчисления налога по налоговой ставке 0 процентов в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных п. 1 ст. 164 Налогового кодекса, при наличии на этот момент документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса.

Таким образом, налогоплательщику следует организовать раздельный учет как в случае реализации без НДС, так и в случае, если применяется нулевая ставка налога, связанная с экспортом товаров.

В соответствии со ст. 170 Налогового кодекса суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территории Российской Федерации, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в случаях приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

Суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:

- учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав в соответствии с п. 2 ст. 170 Налогового кодекса - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, не облагаемых НДС;

- принимаются к вычету в соответствии со ст. 172 Налогового кодекса - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС;

- принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Для определения пропорции следует соотнести стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общую стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период.

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

Налогоплательщик имеет право не применять указанные положения к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг),

имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 172 Налогового кодекса.

Следует обратить внимание читателя на тот факт, что по так называемым общехозяйственным расходам также следует вести отдельный учет сумм "входного" НДС в случае, если организация занимается, помимо реализации на внутреннем рынке, реализацией на экспорт. Порядок ведения отдельного учета сумм НДС, уплаченных по товарам (работам, услугам), использованным при производстве и реализации товаров на внутреннем рынке и на экспорт, на основании данных бухгалтерского учета о себестоимости готовой продукции указывается в учетной политике организации. Для определения сумм по НДС при деятельности облагаемой и не облагаемой НДС используется метод принятия к вычету уплаченных сумм НДС либо учета их в стоимости товаров (работ, услуг) в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Обращаем внимание читателя, что организация самостоятельно определяет порядок ведения отдельного учета сумм НДС, уплаченных при приобретении товаров (работ, услуг), используемых при осуществлении операций, облагаемых по разным налоговым ставкам (0% и 18%), или операций, облагаемых и не облагаемых налогом, в своей учетной политике.

Оформление счетов-фактур в условных единицах.
Правомочность. Порядок отражения указанных счетов-фактур
в Книгах покупок и продаж

В настоящий момент Налоговый кодекс разрешает оформлять счета-фактуры в условных единицах. Данное условие прописано в п. 7 ст. 169 Налогового кодекса: "В случае если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, то суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте".

Иностранная организация имеет несколько подразделений
на территории Российской Федерации. Отчитываемся по налогу
на добавленную стоимость

О порядке представления отчетности по НДС, а также порядке уплаты НДС иностранными организациями Министерство финансов Российской Федерации написало Письмо от 22 февраля 2007 г. N 03-07-08/25. В указанном документе разъяснено, что согласно п. 3 ст. 144 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) иностранные организации, имеющие на территории Российской Федерации несколько подразделений (представительств, отделений), самостоятельно выбирают подразделение, по месту налоговой регистрации которого они будут представлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех подразделений иностранной организации, находящихся на территории Российской Федерации. О своем выборе иностранные организации обязаны письменно уведомить налоговые органы по месту нахождения своих подразделений, зарегистрированных на территории Российской Федерации.

Иностранная строительная компания имеет несколько подразделений (строительных площадок) на территории Российской Федерации, которые состоят на налоговом учете в разных территориальных налоговых органах Российской Федерации. Поэтому отчетность по налогу на добавленную стоимость и уплата налога организации должны осуществляться централизованно по месту постановки на учет выбранного подразделения, на которое возлагается обязанность представлять отчетность и уплачивать налог в целом по деятельности всех состоящих на налоговом учете подразделений организации.

Оформляем скидку после того, как поставка товара уже случилась. Следует ли уточнять ранее сданную налоговую декларацию по НДС?

В соответствии с п. 1 ст. 424 Гражданского кодекса РФ исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон.

При этом изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке (п. 2 ст. 424 ГК РФ).

При предоставлении скидки по ранее отгруженному товару следует оформить соответствующим образом первичные бухгалтерские документы. Это следует сделать путем внесения исправлений в ранее выданные первичные документы. Подобные разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 15 сентября 2005 г. N 03-03-04/1/190.

При предоставлении скидки следует учесть, что в соответствии с п. 2 ст. 153 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы по НДС выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. Таким образом, у поставщика товара меняется налоговая база по реализации товаров. В соответствии с п. 1 ст. 54 Налогового кодекса при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. Таким образом, следует оформить дополнительный лист к Книге продаж и подать уточненные налоговые декларации по НДС за тот налоговый период, в котором произошла реализация товара покупателю.

Организация применяет одновременно два режима налогообложения - общий и ЕНВД. В момент приобретения товаров не известно, будут ли они проданы с НДС или реализованы по режиму налогообложения, не облагаемому НДС (ЕНВД). Каким образом следует применять вычеты по НДС?

Суммы налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, подлежащих налогообложению, принимаются к вычету в соответствии со ст. 172 Кодекса, а суммы налога по товарам (работам, услугам), используемым для операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость, учитываются в стоимости этих товаров согласно п. 2 ст. 170 Кодекса. При этом в отношении указанных сумм налога отдельный учет должен вестись налогоплательщиками в каждом налоговом периоде. В случае отсутствия отдельного учета суммы налога по приобретенным товарам (работам, услугам) вычету не подлежат и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включаются. Налогоплательщики, осуществляющие операции, как подлежащие обложению налогом на добавленную стоимость, так и не облагаемые этим налогом, в связи с уплатой единого налога на вмененный доход, отдельный учет сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) обязаны вести в аналогичном порядке.

При этом если не известно в момент приобретения товара, каким образом он будет реализован, то можно применить три способа для определения вычетов по НДС. При реализации товаров по общему режиму - применять вычеты в момент реализации. При приобретении товаров - применять вычеты в полном объеме, затем в момент реализации, восстанавливать НДС по товарам, реализованным по ЕНВД, при этом следует подать уточненный расчет за тот период, в котором были приняты вычеты по данному товару. При реализации товаров по общему режиму налогообложения применять вычеты, при этом подавать уточненные расчеты по налогу на добавленную стоимость за тот период, в котором были приобретены указанные товары и возникало право на налоговый вычет.

Отметим, что каждый из указанных способов достаточно трудоемкий, так как расчет налога производится на основании Книги покупок, и, как следствие, следует указывать конкретные счета-фактуры и вести учет таким образом, чтобы было возможно не только определить, какой товар реализован, но также и то, когда он был приобретен и какой счет-фактура ему соответствует.

В любом случае следует отразить порядок организации отдельного учета по налогу на добавленную стоимость в учетной политике.

Заполняем налоговую декларацию по НДС

Форма налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость утверждена Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н (зарегистрирован в Минюсте России 30 ноября 2006 г. N 8544).

Порядок заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость утвержден Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н (зарегистрирован в Минюсте России 30 ноября 2006 г. N 8544).

Сразу обратим внимание читателя, что, если организация (индивидуальный предприниматель) признается налогоплательщиком налога на добавленную стоимость, но за отчетный период реализации не проводилось, также отсутствовали авансы, тем не менее следует представлять налоговую декларацию. При этом согласно п. 3 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденного Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н, при отсутствии операций по реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщики представляют в налоговые органы титульный лист и разд. 1 декларации по налогу на добавленную стоимость. При этом в строках разд. 1 указанной декларации ставятся прочерки.

Структура налоговой декларации по НДС

Налоговая декларация по НДС состоит из титульного листа, 9 разделов и Приложения по недвижимости. Сразу скажем, что ни форма Приложения к декларации, ни Порядок его заполнения практически не изменились.

В разд. 1 декларации указываются суммы налога, которые по данным налоговой декларации подлежат уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика.

Раздел 2 налоговой декларации предназначен для отражения суммы налога, которая подлежит уплате в бюджет, по данным налогового агента.

Основной раздел декларации, который предназначен для расчета суммы налога, подлежащей уплате в бюджет или возмещению из бюджета, - это разд. 3 налоговой декларации.

Раздел 4 налоговой декларации предназначен для налогоплательщиков, которые являются уполномоченным отделением иностранной организации по представлению налоговой декларации и уплате налога в целом по операциям всех находящихся на территории РФ отделений этой иностранной организации.

С 2007 г. отменена отдельная декларация по НДС по ставке 0 процентов. Теперь операции по нулевой ставке налога отражаются в разделах с 5 по 8.

Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), операции, не признаваемые объектом налогообложения, операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации, а также суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев, отражаются в разд. 9 налоговой декларации.

Налоговая декларация подписывается руководителем организации (индивидуальным предпринимателем). Если вместо руководителя организации (налогоплательщика или налогового агента) или предпринимателя декларацию подписывает представитель, то на всех листах ставится подпись руководителя уполномоченной организации или уполномоченного физического лица. В этом случае на соответствующей строке указывается наименование документа, подтверждающего полномочия представителя. А к декларации прилагается копия этого документа.

В декларации по налогу на добавленную стоимость не предусмотрена подпись главного бухгалтера.

С 2007 г. в разд. 1 и 2 налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость указывается ОКВЭД (строка 030 в разд. 1, строка 080 в разд. 2).

Налоговый агент и налогоплательщик указывают код по ОКВЭД своего основного вида деятельности, который они вели в том налоговом периоде, за который подается декларация по НДС.

Состав налоговой декларации в различных ситуациях

1. Налогоплательщики, у которых отсутствуют операции, облагаемые НДС, операции, освобожденные от налогообложения, и операции, в результате осуществления которых они могли быть признаны налоговыми агентами, представляют титульный лист, а также разд. 1 с прочерками.

2. Налогоплательщики, у которых были операции, облагаемые НДС по ставкам 10 процентов и 18 процентов, представляют титульный лист, а также разд. 1 и разд. 3.

3. Налогоплательщики, у которых были только операции:

- не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения);
- не признаваемые объектом налогообложения товаров (работ, услуг);
- по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ,

представляют титульный лист, разд. 9, а также разд. 1 с прочерками.

4. Налогоплательщики, у которых были только операции, облагаемые НДС по ставке 0 процентов (экспортеры); при этом:

- в налоговом периоде собраны документы, подтверждающие ставку 0 процентов, - представляют титульный лист, разд. 1, разд. 5, а также документы, подтверждающие ставку 0 процентов;

- в налоговом периоде документально не подтверждена ставка 0 процентов, но наступил: 91-й день с даты отгрузки при экспорте в Беларусь, 181-й день с выпуска при экспорте в другие страны, - представляют титульный лист, разд. 1, разд. 7;

- в налоговом периоде, когда появилось право на вычет "входного" НДС, а ставка 0 процентов была подтверждена в одном из предыдущих налоговых периодов, - добирают вычеты по ранее подтвержденному экспорту, представляют титульный лист, разд. 1, разд. 6, при этом документы, подтверждающие ставку 0 процентов, повторно не представляются;

- в налоговом периоде появилось право на вычет "входного" НДС, но ставка 0 процентов не была подтверждена, а прошло более 90 дней с отгрузки при экспорте в Беларусь или 180 дней с даты выпуска при экспорте в другие страны, - добирают вычеты по неподтвержденному экспорту, представляют титульный лист, разд. 1 и разд. 8.

5. Налоговые агенты, у которых были только операции, в результате которых они обязаны исчислить, удержать и перечислить НДС (например, при аренде муниципального имущества), - представляют титульный лист, разд. 2.

6. Организации и индивидуальные предприниматели, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 Налогового кодекса, которые:

- выставили покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС, - представляют титульный лист, а также разд. 1;

- исполняют обязанности налогового агента, - титульный лист, а также разд. 2.

7. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие специальные режимы налогообложения (УСНО, уплачивающие ЕНВД, ЕСХН), которые:

- выставили покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС, - представляют титульный лист, а также разд. 1;

- исполняют обязанности налогового агента, - титульный лист, а также разд. 2.

Титульный лист налоговой декларации

Титульный лист декларации заполняется налогоплательщиком (налоговым агентом). Нумерация страниц декларации производится путем заполнения ячеек, начиная с наименьшего разряда числа, справа налево. В остальных ячейках указываются нули (000001).

При заполнении показателей "ИНН" и "КПП" указываются:

- для организации - ИНН и КПП налогоплательщика. При этом при заполнении ИНН организации, который состоит из десяти знаков, в зоне из двенадцати ячеек, отведенной для записи показателя "ИНН", в первых двух ячейках следует проставить нули (00);

- для индивидуального предпринимателя и физического лица, исполняющего обязанности налогового агента, - ИНН.

При заполнении показателя "Вид документа":

- цифра 1 проставляется в случае представления налогоплательщиком (налоговым агентом) декларации за истекший налоговый период;

- цифра 3 - в случае представления налогоплательщиком (налоговым агентом) уточненной декларации за соответствующий налоговый период, и в этом случае через дробь отражается порядковый номер уточненной декларации за соответствующий налоговый период.

Когда заполняем ячейку "Налоговый период", то следует иметь в виду, что цифра 1 ставится налогоплательщиком (налоговым агентом), определяющим налоговый период как месяц (п. 1 ст. 163 НК РФ); цифра 3 - налогоплательщиком (налоговым агентом), определяющим налоговый период как квартал (п. 2 ст. 163 НК РФ).

Показатель "Номер квартала или месяца" заполняется в зависимости от порядкового номера месяца (от 01 до 12) или квартала (от 01 до 04), за который представляется декларация.

При заполнении показателя "Представляется в" отражаются полное наименование налогового органа, в который представляется декларация, и его код.

При заполнении показателя "Наименование организации/фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя" отражается полное наименование компании, соответствующее ее полному наименованию, отраженному в учредительных документах, либо полное

наименование отделения иностранной организации, осуществляющего деятельность на территории России, которое уполномочено иностранной организацией представлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории России отделений иностранной организации, а в случае представления декларации индивидуальным предпринимателем (физическим лицом, исполняющим обязанности налогового агента) отражаются его фамилия, имя, отчество (полностью, без сокращений в соответствии с документом, удостоверяющим личность).

Далее заполняются разделы декларации, содержащие сведения о расчете налога по различным операциям. Раздел 1 является сводным и заполняется в последнюю очередь. При заполнении всех разделов декларации вверху каждой страницы отражаются ИНН и КПП налогоплательщика, а также порядковый номер страницы.

Раздел 1 налоговой декларации

Раздел 1 налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость предназначен для отражения конечной суммы, которую за указанный налоговый период налогоплательщик должен уплатить в бюджет или которая следует к возмещению из бюджета по деятельности налогоплательщика.

По строке 010 отражается код бюджетной классификации.

По строке 020 отражается код согласно Общероссийскому классификатору объектов административно-территориального деления (ОКАТО).

По строке 030 отражается код вида экономической деятельности согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности.

По строке 040 отражается сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет за налоговый период, которая зачисляется на указанный в строке 010 код бюджетной классификации.

Сумма налога отражается по строке 040, если величина разницы суммы строк 350 разд. 3, 030 разд. 7 и суммы строк 360 разд. 3, 030 разд. 5, 060 разд. 6, 040 разд. 7, 060 разд. 8 больше или равна нулю. Если эта сумма меньше нуля, то она вписывается в строку 050.

При заполнении показателя строки 040 (либо 050) сумма налога отражается в рублях путем заполнения ячеек, начиная с наименьшего разряда числа, справа налево, в остальных ячейках нули не отражаются.

Раздел 2 налоговой декларации

Раздел 2 декларации служит для отражения сумм налога на добавленную стоимость, который следует к перечислению в бюджет налоговыми агентами.

Раздел заполняется налоговым агентом отдельно по каждому основанию, то есть по каждому иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика, и арендодателю. Таким образом, в составе налоговой декларации будет столько листов разд. 2, по скольким основаниям налогоплательщик выполнял в налоговом периоде обязанности налогового агента.

В случае заполнения разд. 2 декларации отделением иностранной организации, состоящей на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика, уполномоченным осуществлять централизованный порядок представления декларации и уплаты налога на основании п. 3 ст. 144 Налогового кодекса, по строке 020 отражается КПП отделением данной иностранной организации, за которое уполномоченное отделение представляет разд. 2 декларации и уплачивает налог.

По строке 030 указывается наименование иностранного лица, не состоящего на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика или арендодателя.

По строке 040 отражается ИНН лица, указанного по строке 030 (при его наличии).

По строке 050 отражается КПП лица, указанного по строке 030 (при его наличии).

По строке 060 отражается код бюджетной классификации.

По строке 070 отражается код согласно Общероссийскому классификатору объектов административно-территориального деления (ОКАТО), утвержденному Постановлением Госстандарта России от 31 июля 1995 г. N 413, налогового агента.

По строке 080 отражается код вида экономической деятельности налогового агента согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности, утвержденному Постановлением Госстандарта России от 6 ноября 2001 г. N 454-ст.

По строке 090 отражается сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет налоговым агентом.

Исчисление суммы налога, отраженной по строке 090 разд. 2, налоговыми агентами осуществляется по ставкам 10 и 18 процентов (п. 2 - 4 ст. 164 НК РФ).

По строке 100 отражается код операции при приобретении товаров (работ, услуг) налоговыми агентами, указанными в п. п. 1, 3 ст. 161 Налогового кодекса (иностранцы, реализующие товар в России, но не стоящие на учете в местных налоговых органах,

государственная аренда), по отгруженным товарам налоговыми агентами, перечисленными в п. п. 4 и 5 ст. 161 Налогового кодекса (торговцы бесхозным и конфискованным имуществом, импортеры, работающие в России по договорам поручения и комиссии), а также по налоговым агентам, указанным в п. 6 ст. 161 Налогового кодекса (владельцы судов). Код операции указывается в соответствии с Приложением к Порядку заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденному Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н (далее - Порядок).

По строке 110 отражается сумма налога, исчисленная налоговым агентом по отгруженным за данный налоговый период товарам. По строке 120 отражается сумма налога, исчисленная налоговым агентом с оплаты, частичной оплаты, полученной в данном налоговом периоде.

Раздел 3 (основной) налоговой декларации

В первой части раздела по строкам 010 - 180 отражаются операции по реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, подлежащих налогообложению НДС по ставкам, предусмотренным в п. п. 2 - 4 ст. 164 Налогового кодекса.

В графах 4 и 6 по строкам 010 - 060 разд. 3 декларации отражаются налоговая база, определяемая в соответствии со ст. ст. 154 - 157 Налогового кодекса, и сумма НДС по соответствующей налоговой ставке, с учетом особенностей, установленных ст. 2 Закона N 119-ФЗ.

При оформлении декларации налогоплательщику необходимо помнить, что строки 020, 030, 050, 060 разд. 3 декларации заполняются при отгрузке товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, а именно:

- в случае если наиболее ранней из дат в целях определения момента возникновения налоговой базы по НДС является день отгрузки товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав;

- в случае если отгружены товары (работы, услуги), переданы имущественные права, оплата за которые (полная или частичная) была получена до даты их отгрузки.

Обратите внимание, что датой отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на их покупателя (заказчика), перевозчика (организацию связи).

В то же время, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, в соответствии с п. 3 ст. 167 Налогового кодекса такая передача права собственности в целях применения гл. 21 Налогового кодекса приравнивается к отгрузке товара. Датой отгрузки такого товара признается дата передачи права собственности, указанная в документе, подтверждающем такую передачу.

Однако если ранней из дат является дата предварительной оплаты, то в соответствии с п. 14 ст. 167 Налогового кодекса на дату отгрузки также возникает момент определения налоговой базы. В связи с этим при отгрузке товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, после получения предварительной оплаты (полной или частичной) налогоплательщикам также необходимо заполнить строки 020, 030, 050, 060 разд. 3 декларации.

При этом если прежде (до 2007 г.) налогоплательщик применял учетную политику по налогу на добавленную стоимость - "по оплате", то при погашении задолженности по ранее отгруженному товару (оказанным услугам, выполненным работам) сумма указывается по строкам 010 - 060 (в зависимости от налоговой ставки). Кроме этого, следует заполнить и строку 070, в которой следует расшифровать сумму долга, погашенного в 2007 г., и начисленный налог.

По строке 080 отражаются соответственно налоговая база, определяемая в соответствии со ст. 154 Налогового кодекса, и сумма НДС при реализации товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, согласно соответствующим Перечням товаров (работ, услуг), утвержденным Постановлением Правительства РФ от 28 июля 2006 г. N 468. Следует отметить, что если в соответствии с Перечнем товаров (работ, услуг), утвержденным Постановлением Правительства РФ от 28 июля 2006 г. N 468, работа отнесена к производству с длительным циклом, то на основании п. 13 ст. 167 Налогового кодекса на момент получения предварительной оплаты (полной либо частичной) налогоплательщик вправе не исчислять НДС и, соответственно, не заполнять строку 140 разд. 3 декларации. Для того чтобы указанные налогоплательщики могли воспользоваться данным положением, они должны получить документ, подтверждающий длительность производственного цикла товаров (работ, услуг), в соответствии с Порядком, утвержденным совместным Приказом Минпромэнерго N 265, Росатома N 508, Роскосмоса N 124 от 26 октября 2006 г.

Обратите внимание, что по строкам 010 - 080 не отражаются операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), не признаваемые объектом налогообложения, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации, облагаемые по ставке 0 процентов.

По строке 090 указываются налоговая база и соответствующая сумма НДС при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса, определяемые в соответствии со ст. 158 Налогового кодекса, включая суммы погашенной дебиторской задолженности по вышеуказанной реализации.

В строке 100 приводятся соответственно налоговая база и сумма налога, исчисленная, но не предъявленная покупателям, в том числе при передаче товаров для собственных нужд (строки 110 - 120) и выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления (строка 130). Напомним, что в соответствии с п. 2 ст. 159 Налогового кодекса сумма НДС, исчисленная по строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления, отражается в последний день месяца. При этом налоговая база по НДС за соответствующий налоговый период должна определяться исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на объем работ, выполненный в соответствующем налоговом периоде. Кроме того, напомним, что при осуществлении строительства объекта подрядными организациями без производства строительно-монтажных работ собственными силами организации расходы организации на содержание подразделения этой организации, осуществляющего контроль за ходом строительства и технический надзор, включаемые в первоначальную стоимость данного объекта, объектом обложения НДС не признаются.

Пример. ООО "Стройкомплекс" своими силами ведет строительство склада для хранения в нем стройматериалов. В июле на указанное строительство было использовано материалов на общую сумму 320 000 руб. Была начислена заработная плата сотрудникам, привлекаемым на указанное строительство, - в размере 55 000 руб., начислен ЕСН - 14 300 руб., начислена амортизация по используемым в процессе строительства механизмам - в сумме 18 420 руб.

Сумма для расчета налога составит: 320 000 руб. + 55 000 руб. + 14 300 руб. + 18 420 руб. = 407 720 руб.

Налог на добавленную стоимость по строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления, составит 73 389,6 руб. ($407\,720 \times 18\%$).

Пример. ООО "Стройкомплекс" подрядным способом ведет строительство склада для хранения в нем стройматериалов. В июле были подписаны акты с подрядными организациями на общую сумму 320 000 руб., расходы организации на содержание собственного подразделения, осуществляющего контроль за ходом строительства и технический надзор, составили 69 300 руб. (Была начислена заработная плата сотрудникам указанного подразделения в размере 55 000 руб., начислен ЕСН - 14 300 руб.)

Сумма для расчета налога составит 0 руб.

Налог на добавленную стоимость по строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления, составит 0 руб. ($0\% \times 18\%$).

Пример. ООО "Стройкомплекс" подрядным способом ведет строительство склада для хранения в нем стройматериалов. В июле были подписаны акты с подрядными организациями на общую сумму 320 000 руб. Кроме того, при строительстве привлекались собственные силы, а также одно из подразделений, которое осуществляло контроль за ходом строительства и технический надзор. В июле на указанное строительство было использовано материалов на общую сумму 50 000 руб. Была начислена заработная плата сотрудникам, привлекаемым на указанное строительство, в размере 35 000 руб., начислен ЕСН - 9100 руб., начислена амортизация по используемым в процессе строительства механизмам в сумме 18 420 руб. Расходы организации на содержание собственного подразделения, осуществляющего контроль за ходом строительства и технический надзор, составили 28 400 руб.

Сумма для расчета налога составит: 50 000 руб. + 35 000 руб. + 9100 руб. + 18 420 руб. + 28 400 руб. = 140 920 руб.

Налог на добавленную стоимость по строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления, составит 25 365,6 руб. ($140\,920 \times 18\%$).

Сумма полученной частичной оплаты в счет предстоящих поставок (авансы полученные) указывается по строкам 140 и 150.

При заполнении строк 160 и 170 следует иметь в виду, что по этим строкам приводятся суммы, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), увеличивающие налоговую базу.

К таким суммам будут отнесены:

- сумма средств, полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);

- суммы, полученные в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в

части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента;

- суммы полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость.

Также к указанным суммам будут отнесены суммы положительной суммовой разницы в отношении сумм, связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). Это положение применяется независимо от того, в каком налоговом периоде возникает положительная суммовая разница.

По строке 180 отражается общая сумма налоговой базы за налоговый период и сумма налога, начисленная за указанный налоговый период.

Напомним читателю, что в ряде случаев НДС, ранее принятый к вычету, подлежит восстановлению.

Восстановление НДС производится в случаях:

- передачи имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов;

- дальнейшего использования товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость;

- перехода плательщиков НДС на специальные налоговые режимы в соответствии с гл. 26.2 и 26.3 Налогового кодекса. Отметим, что в случае если плательщик НДС использует основные средства, нематериальные активы одновременно как в деятельности, облагаемой НДС, так и в деятельности, подлежащей обложению единым налогом на вмененный доход, то суммы НДС по указанному имуществу, ранее правомерно принятые этим налогоплательщиком к вычету, на основании пп. 2 п. 3 ст. 170 Налогового кодекса подлежат восстановлению и уплате в бюджет в первом налоговом периоде начала их использования, исходя из пропорции, определяемой исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период.

По недвижимому имуществу восстановление НДС производится в случае, если объекты в дальнейшем используются для осуществления операций, не облагаемых налогом, за исключением основных средств, которые полностью амортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у данного налогоплательщика прошло не менее 15 лет.

Что касается перевода основных средств в консервацию, то это не является основанием для восстановления ранее принятого к вычету налога. В то же время если основные средства прекращают использоваться в деятельности, облагаемой НДС, то восстановлению подлежит сумма НДС в размере, пропорциональном остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Сумма восстанавливаемого налога отражается в строке 190 налоговой декларации.

В случае, когда налогоплательщик совершает операции по реализации по налоговой ставке 0 процентов, сумма НДС, предъявленная при приобретении товаров (работ, услуг) и ранее правомерно принятая к вычету, подлежащая восстановлению при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0 процентов, отражается в строке 200.

Строка 210 налоговой декларации служит для отражения итога по начислению по НДС с учетом восстановленных сумм этого налога за налоговый период.

Строки с 220 по 340 предназначены для отражения налоговых вычетов по НДС.

По строке 220 плательщик НДС отражает:

- суммы НДС по товарам (работам, услугам), основным средствам, нематериальным активам и имущественным правам, приобретенным налогоплательщиком на территории Российской Федерации для осуществления налогооблагаемых операций;

- суммы НДС по товарам (работам, услугам), полученным правопреемником (при реорганизации), принимаемые к вычету в порядке, определенном п. п. 5 и 7 ст. 162.1 Налогового кодекса;

- суммы НДС по имуществу, нематериальным активам и имущественным правам, полученным плательщиком этого налога в качестве вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал или фонд, принимаемые к вычету в порядке, определенном п. 11 ст. 171 и п. 8 ст. 172 Налогового кодекса.

По строке 220 не указываются суммы НДС, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ собственными силами.

Обратите внимание, что по строке 220 не указываются суммы налога по приобретенным товарам (работам, услугам), основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла изготовления, которые отражены по строке 080 данного раздела декларации, а также по капитальному строительству, суммы НДС, предъявленные подрядными организациями (заказчиками-застройщиками). Для отражения сумм налога при капитальном строительстве служит строка 230 налоговой декларации.

Обратите внимание, что порядок учета налога на добавленную стоимость по капитальному строительству изменился. Так, суммы налога, уплаченные подрядным организациям при проведении капитального строительства, но не принятые к вычету до 1 января 2005 г., подлежат вычету по мере постановки на учет соответствующих объектов завершеного капитального строительства, используемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, или при реализации объекта незавершенного капитального строительства в порядке, установленном гл. 21 Налогового кодекса.

Обратите внимание, что для целей налогообложения НДС объекты завершеного капитального строительства считаются принятыми на учет в том налоговом периоде, в котором оформлены первичные учетные документы, подтверждающие дату ввода объекта в эксплуатацию. В то же время в случае если работы, выполняемые подрядными организациями (заказчиками-застройщиками), по строительству объекта недвижимости завершены до 1 января 2006 г., но объект недвижимости до этой даты не введен в эксплуатацию, то суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком подрядным организациям, вычитаются в период, когда объект недвижимости вводится в эксплуатацию, в момент начисления амортизации.

С 2007 г. изменен порядок получения вычетов при товарообменных операциях. Сумма НДС в таком случае должна быть оплачена поставщику денежными средствами. Для отражения суммы НДС, которая предъявлена налогоплательщику и уплачена им на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг, при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащих вычету, служит строка 240. По строке 250 производится расшифровка в случае, если происходит расчет с подрядной организацией путем зачета встречных требований. При этом на подобные операции также распространяется требование о переводе суммы налога платежным поручением.

Отметим, что суммы НДС, указанные по строкам 230 и 240, включаются в сумму налога, показываемую по строке 220.

Сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, уплаченная в бюджет и подлежащая вычету, указывается по строке 260.

По строке 270 отражается общая сумма НДС, уплаченная при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, за исключением товаров, используемых для изготовления товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла, операции по реализации которых отражены по строке 080 разд. 3 декларации.

Расшифровка суммы, указанной в строке 270, приводится по строкам 280 и 290.

Так, по строке 280 отражаются суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком таможенным органам при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории, подлежащие вычету.

Обратите внимание, что если речь идет о ввозе имущества в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций, то суммы НДС, уплаченные таможенным органам российским учредителем организации при ввозе на территорию Российской Федерации товаров, к вычету не принимаются. Что касается передачи товаров в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации иностранным учредителем, то, поскольку решение об осуществлении такой передачи принимается в момент, когда товары находятся за пределами территории Российской Федерации, вышеуказанная операция осуществляется также за пределами территории Российской Федерации. Поэтому суммы НДС, уплаченные таможенным органам за счет собственных средств российской организацией, формирующей уставный капитал, должны приниматься к вычету в общеустановленном порядке. Такой порядок изложен в Письме Минфина России от 19 декабря 2005 г. N 03-04-15/116.

По строке 290 отражаются суммы НДС, фактически уплаченные налогоплательщиком налоговым органам при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь.

По ранее полученным авансовым платежам в момент, когда произошла отгрузка соответствующих товаров (выполнение работ, оказание услуг), сумма НДС отражается по строке 300.

Также по строке 300 указываются суммы НДС, исчисленные реорганизованной (реорганизуемой) организацией с сумм оплаты, частичной оплаты, полученной в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), принимаемые к вычету после перевода долга на правопреемника (правопреемников) согласно п. 1 ст. 162.1 Налогового кодекса, и суммы НДС, принимаемые к вычету у правопреемника, исчисленные и уплаченные правопреемником с сумм авансовых или иных платежей, предусмотренных п. 2 ст. 162.1 Налогового кодекса, а также указанных в п. 3 ст. 162.1 Налогового кодекса, после даты реализации соответствующих товаров (работ, услуг).

Отметим, что после перехода на применение упрощенной системы налогообложения в отношении сумм НДС, уплаченных в бюджет с ранее полученных авансов, при отгрузке товаров налогоплательщик не может получить указанный вычет, так как в момент исполнения обязательств не является плательщиком налога. Такое мнение приведено в Письме ФНС России от 24 ноября 2005 г. N MM-6-03/988@.

Но если, согласно договору с контрагентом, после перехода на УСН пересмотрена стоимость товара путем уменьшения на НДС, сумма НДС подлежит возврату покупателю, то исчисленные продавцами (плательщиками НДС) суммы и отраженные в декларации по НДС с сумм авансовых или иных платежей в счет поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), осуществляемых в период после перехода продавцов на упрощенную систему налогообложения либо на уплату единого налога на вмененный доход, принимаются к вычету в последнем налоговом периоде перед переходом на упрощенную систему налогообложения либо на уплату единого налога.

При исполнении обязанностей налогового агента подлежащая вычету сумма НДС, фактически перечисленная им в бюджет в качестве покупателя - налогового агента, по принятым к учету товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения операций, являющихся объектом обложения НДС, за исключением товаров (работ, услуг), используемых для изготовления товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла, операции по реализации которых отражены по строке 080 разд. 3 декларации, указывается по строке 310.

Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком в бюджет при реализации товаров (работ, услуг) в случае возврата этих товаров или отказа от них (отказа от выполнения работ, оказания услуг), а также сумма налога, уплаченная налогоплательщиком в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае расторжения либо при изменении условий соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей отражается по строке 320 налоговой декларации.

А вот вычеты по налогу, связанные с осуществлением операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла, указываются по строке 330.

Такие вычеты осуществляются в момент определения налоговой базы по операциям с длительным производственным циклом.

Итоги по вычетам по НДС отражаются в строке 340.

В случае если сумма по строке 210 больше суммы, указанной в строке 340, разность отражается в строке 350. В случае если сумма, указанная в строке 340, больше суммы, указанной по строке 210, то результат указывается в строке 360.

Итоговая сумма из строки 350 (или из строки 360) разд. 3 декларации переносится в строку 040 (или в строку 050) по разд. 1 декларации.

В том случае если налогоплательщик в налоговом периоде, кроме операций, отражаемых в разд. 3 декларации, осуществлял операции, отражаемые в разд. 7 или 8, то итоги строки 350 (или 360) разд. 3 декларации учитываются при расчете соответствующей суммы в целях заполнения строки 040 (или 050) разд. 1 декларации.

Раздел 4 налоговой декларации

Раздел 4 декларации заполняется налогоплательщиком - отделением иностранной организации, состоящей на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика, уполномоченным данной иностранной организацией представлять декларацию и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории Российской Федерации отделений этой иностранной организации.

Иностранная организация, имеющая на территории Российской Федерации несколько отделений, самостоятельно выбирает отделение, по месту налоговой регистрации которого она будет представлять декларацию и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории Российской Федерации отделений.

О своем выборе иностранная организация письменно уведомляет налоговые органы по месту нахождения своих отделений, зарегистрированных на территории Российской Федерации.

В аналогичном порядке осуществляется переход на централизованную уплату налога иностранной организацией, решившей осуществлять предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации и открывшей несколько отделений.

В графе 2 по строке 010 отражаются полные наименования отделений иностранной организации, операции по реализации товаров (работ, услуг) которых отражены в декларации.

В графе 3 по строке 010 отражается КПП по месту нахождения каждого отделения иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через свои отделения.

В графе 4 по строке 010 по каждому отделению отражается сумма налога, исчисленная по операциям, осуществляемым отделением иностранной организации и подлежащим налогообложению по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 2 - 4 ст. 164 Налогового кодекса, с учетом восстановленных сумм.

В графе 5 по строке 010 по каждому отделению отражается сумма налога, подлежащая вычету при осуществлении операций, подлежащих налогообложению.

По строке 020 отражаются соответственно итоговые суммы по графам 4 и 5 строки 010.

Сумма налога, отраженная в графе 4 строки 020 разд. 4 декларации, должна соответствовать общей сумме налога, исчисленной с учетом восстановленных сумм и отраженной в графе 6 строки 210 разд. 3 декларации.

Сумма налога, отраженная в графе 5 строки 020 разд. 4 декларации, должна соответствовать общей сумме налога, подлежащей вычету и отраженной в графе 4 строки 340 разд. 3 декларации.

Какие разделы декларации заполняют экспортеры?

Для экспортеров предназначено четыре раздела:

- разд. 5 "Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена";

- разд. 6 "Расчет суммы налоговых вычетов по операциям при реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена";

- разд. 7 "Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена";

- разд. 8 "Расчет суммы налоговых вычетов по операциям при реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально не подтверждена".

Отметим, что при заполнении разд. 5 налоговой декларации налогоплательщики должны собрать и представить в налоговые органы соответствующий пакет документов. Документы, которые необходимо приложить к налоговой декларации, не изменились, их исчерпывающий перечень приведен в п. 12 ст. 165 Налогового кодекса. При продаже товаров иностранным дипломатическим представительствам (пп. 7 п. 1 ст. 164 НК РФ) нужно представить документы, предусмотренные Постановлением Правительства РФ от 30 декабря 2000 г. N 1033.

Документы, необходимые для подтверждения нулевой ставки при экспорте в Республику Беларусь, указаны в п. 2 разд. II Положения о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь, являющегося неотъемлемой частью Соглашения.

Раздел 5 налоговой декларации

При заполнении разд. 5 декларации необходимо указать ИНН и КПП налогоплательщика; порядковый номер страницы.

В графе 1 по строке 010 отражаются коды операций в соответствии с приведенными на следующей странице.

Коды операций см. в Приложении к Порядку заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденному Приказом Минфина России от 07.11.2006 N 136н.

В графе 2 по строке 010 по каждому коду операции отражаются налоговые базы за истекший налоговый период, за который представляется декларация, облагаемые по налоговой ставке 0 процентов (п. 1 ст. 164, п. 12 ст. 165 НК РФ).

В графе 4 по строке 010 по каждому коду операции отражаются налоговые вычеты по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена.

В графе 5 по строке 010 по каждому коду операций отражается сумма налога, ранее исчисленная по операциям по реализации товаров (работ, услуг), по которым обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов ранее не была документально подтверждена, и включенная в предыдущие налоговые периоды по соответствующему коду операции в графу 3 и (или) графу 4 строки 010 разд. 7 декларации либо в соответствующую(ие) графу (графы) раздела, содержащего сведения о сумме налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки по которым документально не подтверждено, соответствующей декларации по ставке 0 процентов.

В графе 6 по строке 010 по каждому коду операций отражается сумма налога, ранее принятая к вычету по товарам (работам, услугам), по которым обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов ранее не была документально подтверждена, и включенная в предыдущие налоговые периоды по соответствующему коду операции в графу 5 строки 010 разд. 7 декларации либо в соответствующую(ие) графу (графы) раздела, содержащего сведения о сумме налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждено, соответствующей декларации по ставке 0 процентов, и подлежащая уплате в бюджет.

По строке 020 в графах 2, 4 - 6 отражаются суммы величин, указанных в соответствующих графах строки 010.

По строке 030 отражается общая сумма налога (сумма величин граф 4 и 5 строки 020, уменьшенная на величину графы 6 строки 020), принимаемая к вычету по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена.

Раздел 6 налоговой декларации

В разд. 6 декларации отражаются суммы налога, право на включение которых в налоговые вычеты за налоговый период, за который представлена настоящая декларация, возникло у налогоплательщика в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена.

Таким образом, данный раздел заполняется в том случае, если налогоплательщик добирает налоговые вычеты по ранее подтвержденному экспорту. То есть в одном из прошлых налоговых периодов налогоплательщик:

- подтвердил экспорт и представил разд. 5 новой декларации по НДС (или разд. 2 старой отдельной декларации по НДС по ставке 0%);
- не заявил в этих декларациях отдельные суммы налоговых вычетов.

Раздел 6 включается в состав налоговой декларации по НДС в том налоговом периоде, в котором у налогоплательщика возникло право на вычет "входного" НДС по ранее подтвержденному экспорту. Например, пришли с большим опозданием счета-фактуры по приобретенному сырью, использованному при производстве экспортной продукции, либо экспортер оформил акт взаимозачета с поставщиком этого сырья и НДС поставщику был уплачен в этом периоде.

При заполнении разд. 6 декларации необходимо указать ИНН и КПП налогоплательщика; порядковый номер страницы.

Раздел 6 заполняется отдельно по каждому налоговому периоду, сведения о котором отражены в строках 010, 020 и 030.

По строке 040 производится нумерация страниц данного раздела декларации путем заполнения ячеек, начиная с наименьшего разряда числа, справа налево. В остальных ячейках указываются нули (001).

В графе 1 по строке 050 отражаются коды операций в соответствии с Приложением к Порядку.

В графе 2 по строке 050 по каждому коду операции отражаются налоговые базы по операциям по реализации товаров (работ, услуг), облагаемым по налоговой ставке 0 процентов (п. 1 ст. 164, п. 12 ст. 165 НК РФ, ст. 2 Соглашения), обоснованность применения которой по данным операциям документально подтверждена в установленном порядке в налоговом периоде, сведения о котором отражены в строках 010, 020 и 030.

В графе 3 по строке 050 по каждому коду операции отражаются суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым была документально подтверждена в налоговом периоде, сведения о котором отражены в строках 010, 020 и 030, а право на включение которых в налоговые вычеты возникло у налогоплательщика в налоговом периоде, за который представлена декларация. Напротив соответствующего кода операции налогоплательщик в графе 2 указывает сумму экспортной выручки, которая была документально подтверждена (отражена в ранее поданной декларации) и по которой он хочет добрать налоговые вычеты.

А в графе 3 напротив экспортной выручки указывает сумму входного НДС, которую он недобрал в прошлом налоговом периоде и заявляет к вычету в данном налоговом периоде.

Общая сумма НДС, исчисленная к уменьшению, указывается по строке 060 разд. 6. Эта строка учитывается при расчете общей суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет (возмещению из бюджета) за конкретный налоговый период, которая отражается по строке 040 (050) разд. 1 декларации.

Раздел 7 налоговой декларации

Указанный раздел заполняют налогоплательщики, не подтвердившие экспорт (в том числе и в Республику Беларусь). В нем отражаются суммы НДС по ставке 18 или 10 процентов, а также налоговые вычеты по этим операциям.

В этом разделе отражаются операции, облагаемые по ставке 0 процентов, момент определения налоговой базы по которым наступил в текущем налоговом периоде, но документы, подтверждающие правомерность применения нулевой ставки, еще не собраны, то есть операции отражаются в том налоговом периоде, когда истек льготный период сбора документов и наступил:

- 91-й день - при экспорте товаров (работ, услуг) в Республику Беларусь;
- 181-й день - при экспорте товаров (работ, услуг) в другие страны.

Несмотря на то что сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет (строка 030 разд. 7) или к уменьшению (строка 040 разд. 7) по неподтвержденному экспорту, не переносится в основной раздел декларации - 3, она по-прежнему учитывается при расчете общей суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет (возмещению из бюджета) за конкретный налоговый период, которая отражается по строке 040 (050) разд. 1 декларации.

В графе 1 по строке 010 отражаются коды операций согласно перечню, приведенному выше. Указанный перечень также приведен в Приказе Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и Порядка ее заполнения".

В графе 2 по строке 010 по каждому коду операции отражаются отдельно налоговые базы по каждой налоговой ставке, в графах 3, 4 - суммы налога, исчисленные по соответствующей налоговой ставке, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена в установленном порядке.

В графе 5 по строке 010 по каждому коду операции отражаются налоговые вычеты по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена.

По строке 020 отражаются соответственно итоговые суммы по графам 2 - 5 строки 010.

Сумма налога подлежит отражению по строке 030, если сумма величин в графе 3 и в графе 4 по строке 020 превышает величину в графе 5 по строке 020 и исчисляется как разница суммы величин графы 3 и графы 4 по строке 020 и величины графы 5 по строке 020.

Сумма налога подлежит отражению по строке 040, если сумма величин в графе 3 и в графе 4 по строке 020 меньше величины в графе 5 по строке 020 и исчисляется как разница величины графы 5 по строке 020 и суммы величин графы 3 и графы 4 по строке 020.

Раздел 8 налоговой декларации

В разд. 8 декларации отражаются суммы налога, право на включение которых в налоговые вычеты за налоговый период, за который представлена декларация, возникло у налогоплательщика в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально не подтверждена.

Заполняется в том случае, если налогоплательщик добирает налоговые вычеты по неподтвержденному экспорту. То есть в одном из прошлых налоговых периодов налогоплательщик:

- не подтвердил экспорт и на 181-й день (91-й день - при экспорте в Республику Беларусь) представил разд. 7 новой декларации по НДС (или разд. 3 старой отдельной декларации по НДС по ставке 0%);

- не заявил в этих декларациях отдельные суммы "входного" НДС к вычету.

Порядок его заполнения аналогичен порядку заполнения разд. 6 налоговой декларации.

Раздел 8 заполняется отдельно по каждому налоговому периоду, сведения о котором отражены в строках 010, 020 и 030.

В графе 1 по строке 050 отражаются коды операций согласно Приложению к Порядку.

В графе 2 по строке 050 по каждому коду операции отражаются налоговые базы по операциям по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0 процентов (п. 1 ст. 164, п. 12 ст. 165 НК РФ, ст. 2 Соглашения), обоснованность применения которой по данным

операциям документально не подтверждена в установленном порядке в налоговом периоде, сведения о котором отражены в строках 010, 020 и 030.

В графе 3 по строке 050 по каждому коду операции отражаются суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым была документально не подтверждена в налоговом периоде, сведения о котором отражены в строках 010, 020 и 030, а право на включение которых в налоговые вычеты возникло у налогоплательщика в налоговом периоде, за который представлена декларация.

Общая сумма НДС, исчисленная к уменьшению, указывается по строке 060 разд. 8. Эта строка учитывается при расчете общей суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет (возмещению из бюджета) за конкретный налоговый период, которая отражается по строке 040 (050) разд. 1 декларации.

Раздел 9 налоговой декларации

Раздел 9 декларации заполняется налогоплательщиком либо налоговым агентом.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а также передача имущественных прав.

Операции, перечисленные в ст. 149 Кодекса, признаются объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость, при этом данные операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения).

Согласно ст. 167 Кодекса, по операциям, совершаемым с 1 января 2006 г., моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено п. п. 3, 7 - 11, 13 - 15 указанной статьи, является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), освобождаемых от налогообложения налогом на добавленную стоимость в соответствии со ст. 149 Кодекса, налог на добавленную стоимость не начисляется. Соответственно, по таким операциям не исчисляется сумма налога на добавленную стоимость как на момент отгрузки товаров (работ, услуг), так и на момент оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

С учетом изложенного суммы оплаты, частичной оплаты, полученные налогоплательщиком в 2007 г. в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), освобождаемых от налогообложения налогом на добавленную стоимость в соответствии со ст. 149 Кодекса, налогом на добавленную стоимость не облагаются.

При этом следует иметь в виду, что налогоплательщик при осуществлении операций, освобождаемых от налогообложения налогом на добавленную стоимость, заполняет разд. 9 налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за тот налоговый период, в котором товар (работа, услуга) был отгружен (выполнена, оказана).

При отражении в графе 1 по строке 010 операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), под соответствующими кодами операций налогоплательщиком заполняются показатели в графах 2, 3 и 4 по строке 010.

При отражении в графе 1 по строке 010 операций, не признаваемых объектом налогообложения, а также операций по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ, под соответствующими кодами операций налогоплательщиком заполняются показатели в графе 2 по строке 010. При этом показатели в графах 3 и 4 по строке 010 не заполняются (в указанных графах ставятся прочерки).

В графе 2 по строке 010 по каждому коду операции, не подлежащей налогообложению, и операции, не признаваемой объектом налогообложения, а также операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ, отражаются:

- стоимость товаров (работ, услуг), которые не признаются объектом налогообложения (п. 2 ст. 146 НК РФ);
- стоимость товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ (ст. ст. 147, 148 НК РФ);
- стоимость реализованных (переданных) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) (ст. 149 НК РФ).

В графе 3 по строке 010 по каждому коду операции, не подлежащей налогообложению налогом, отражается стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), не облагаемых налогом, а именно:

- стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению (ст. 149 НК РФ);

- стоимость товаров (работ, услуг), приобретенных у налогоплательщиков, применяющих освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по уплате налога (ст. 145 НК РФ);
- стоимость товаров (работ, услуг), приобретенных у лиц, не являющихся налогоплательщиками.

В графе 4 по строке 010 по каждому коду операции, не подлежащей налогообложению, отражаются суммы налога, предъявленные при приобретении товаров (работ, услуг) либо уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, которые не подлежат вычету (п. п. 2 и 5 ст. 170 НК РФ).

По строке 020 отражаются соответственно итоговые суммы граф 2, 3 и 4 строки 010.

При отражении в графе 1 по строке 010 только операций, не признаваемых объектом налогообложения, и (или) операций по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ, под соответствующими кодами операций налогоплательщиком по строке 020 отражается итоговая сумма графы 2, в графах 3 и 4 по строке 020 ставятся прочерки.

Приложение к налоговой декларации "Сумма НДС,
подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за календарный
год и истекший календарный год (календарные годы)"

Приложение к декларации налогоплательщики составляют 1 раз в год (одновременно с декларацией за последний налоговый период календарного года) в течение 10 лет с указанием данных за предыдущие календарные годы (год).

Приложение заполняется отдельно по каждому объекту недвижимости (основному средству) (далее - объекту недвижимости).

Если у налогоплательщика в течение календарного года, за который составляется Приложение, отсутствуют случаи использования данного объекта недвижимости для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 Налогового кодекса, то в графах 8 - 11 по строке 020 ставятся прочерки.

Приложение заполняется по всем объектам недвижимости, по которым начисление амортизации в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 259 Налогового кодекса производится начиная с 1 января 2006 г.

По объектам недвижимости, амортизация по которым завершена или с момента ввода которых в эксплуатацию по данным бухгалтерского учета у данного налогоплательщика прошло не менее 15 лет, Приложение не представляется.

При заполнении Приложения необходимо отразить:

ИНН и КПП налогоплательщика; порядковый номер страницы.

В заголовке Приложения отражается календарный год, за который составляется Приложение.

По строке 010 "Место нахождения объекта недвижимости" отражается почтовый адрес фактического места нахождения недвижимого имущества (почтовый индекс, субъект Российской Федерации, район, город, населенный пункт, улица, номер дома (владения), номер корпуса (строения), номер квартиры (офиса)).

В графе 1 по строке 020 отражается календарный год. В первой строчке в графе 1 по строке 020 отражается календарный год, в котором начато начисление амортизации по объекту недвижимости по данным налогового учета. При заполнении Приложения по объекту недвижимости во второй и последующие календарные годы (в течение 10 лет) в графе 1 по строке 020 указываются календарные годы в порядке возрастания.

В течение 10 лет начиная с календарного года, в котором начато начисление амортизации по объекту недвижимости по данным налогового учета, налогоплательщиком заполняется Приложение в следующем порядке.

В графе 1 по строке 020 отражается календарный год (годы); в графах 2, 3, 5 - 7 по строке 020, имеющих одинаковые показатели на протяжении всех 10 лет, при заполнении Приложения в течение 10 лет заполняется только первая строчка за календарный год, в котором начато начисление амортизации по объекту недвижимости по данным налогового учета; в графе 4 по строке 020 отражаются число, месяц и календарный год, в котором объект недвижимости введен в эксплуатацию по данным бухгалтерского учета, при заполнении Приложения за истекший календарный год (истекшие календарные годы) соответствующие строчки в графе 4 по строке 020 не заполняются; в графах 8 - 11 по строке 020 заполняются показатели, соответствующие календарному году, указанному в графе 1 по строке 020.

При заполнении Приложения по данному объекту недвижимости во второй и последующие календарные годы показатели в графах 8 - 11 по строке 020 за первый календарный год или предшествующие календарные годы календарному году, за который составляется Приложение, переносятся из предыдущих налоговых деклараций, составленных за предшествующие годы.

В графе 2 по строке 020 отражаются коды объектов недвижимости в соответствии с Приложением N 1 к Приказу Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и Порядка ее заполнения". Данные коды вы можете также найти в разделе книги "Раздел 5 налоговой декларации".

В графе 3 по строке 020 отражается наименование объекта недвижимости, соответствующее указанному коду.

В графе 4 по строке 020 отражается дата ввода объекта недвижимости в эксплуатацию для целей начисления амортизации в бухгалтерском учете.

В графе 5 по строке 020 отражается дата начала начисления амортизации по объекту недвижимости в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 259 Налогового кодекса. Год, указанный в графе 5 по строке 020, должен совпадать с годом, указанным в первой строчке графы 1 по строке 020.

В графе 6 по строке 020 отражается стоимость объекта недвижимости без учета сумм налога на дату ввода его в эксплуатацию по данным бухгалтерского учета начиная с 1 января 2006 г.

В графе 7 по строке 020 отражается сумма налога, принятая к вычету по объекту недвижимости по данным деклараций по налогу.

В графе 8 по строке 020 отражается дата начала использования объекта недвижимости для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 Налогового кодекса в календарном году, за который составляется Приложение.

В графе 9 по строке 020 отражается 1/10 суммы налога, принятой к вычету по объекту недвижимости.

В графе 10 по строке 020 отражается доля в процентах, определяемая исходя из стоимости отгруженных в календарном году, за который составляется Приложение, товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав, не облагаемых налогом и указанных в п. 2 ст. 170 Налогового кодекса, в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (переданных) в календарном году, за который составляется Приложение. Доля в процентах округляется с точностью до десятичного знака (то есть округляется до одного знака после запятой).

В графе 11 по строке 020 отражается сумма налога, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет по объекту недвижимости за календарный год, за который составляется Приложение.

Сумма налога, отраженная в графе 11 по строке 020 в соответствующей строчке за календарный год, за который составляется Приложение, переносится в строку 190 "Суммы налога, подлежащие восстановлению, ранее правомерно принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам, нематериальным активам, имущественным правам" разд. 3 декларации, составленной за последний налоговый период календарного года.

Пример. ООО "Самое необходимое" реализует товары народного потребления, облагаемые НДС по ставкам 10 и 18 процентов. Кроме того, часть деятельности ООО "Самое необходимое" подпадает под ЕНВД. Общая выручка ООО "Самое необходимое" составила в декабре 2007 г.: облагаемая НДС по ставке 10 процентов - 980 000,00, НДС - 98 000,00 руб.; облагаемая по ставке 18 процентов - 1 715 420,00 руб., НДС - 308 775,60 руб. Было предоставлено в аренду помещение организации, аккредитованной в Российской Федерации, выручка по указанному виду деятельности составила 1 300 450,00 руб. Стоимость здания, часть которого сдается в аренду иностранной организации, аккредитованной в России, составляет 1 800 000,00 руб. Таким образом, НДС, принятый к вычету по помещению, используемому в деятельности, не облагаемой НДС, подлежит восстановлению.

В декабре ООО "Самое необходимое" было приобретено товаров, работ и услуг на сумму 2 586 000 руб., в том числе НДС - 389 100,00 руб. Также в декабре покупателем были возвращены товары, облагаемые по ставке 18 процентов, на сумму 73 750,00 руб., в том числе НДС - 11 250,00 руб.

Заполним налоговую декларацию.

51001018

ИНН 007722015410

КПП 772201001 Стр. 000001

Форма по КНД 1151001

Налоговая декларация
по налогу на добавленную стоимость

Вид документа: 1 - первичный, 3 - корректирующий
(через дробь номер корректировки)
Налоговый период заполняется при сдаче налоговой
декларации:
за месяц - 1, за квартал - 3

Вид документа 1 / Налоговый период 1 N квартала или месяца 12 Отчетный год 2007

ИФНС N 22 по г. Москве

Представляется в ----- Код 7722

(наименование налогового органа)
ООО "Самое необходимое"

(полное наименование организации/фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя)
740-16-98

Номер контактного телефона налогоплательщика -----

Данная декларация ----- страницах с приложением подтверждающих документов и (или) их копий на ----- листах
составлена на

Достоверность и полноту сведений,
указанных в настоящей декларации,
подтверждаю:

Для организации

Руководитель Воробьева Анна Васильевна

(фамилия, имя, отчество
(полностью))

Подпись _____ Дата 18 12 2007

М.П.

Для индивидуального предпринимателя

Подпись _____ Дата 18 12 2007

Представитель _____
(полное наименование
организации/фамилия, имя,
отчество)

Подпись _____ Дата 18 12 2007

М.П.

(название документа, подтверждающего
полномочия представителя)

Заполняется работником налогового органа

Сведения о представлении налоговой декларации

Данная декларация представлена (нужное отметить
знаком V)

лично ☐ по почте ☐ по телекомму- ☐
никационным
каналам связи

на ----- страницах

с приложением подтверждающих документов на ----- листах

Дата представления Декларации

Зарегистрирована за N

Фамилия, И.О.

Подпись



ИНН 0 0 7 7 2 2 0 1 5 4 1 0

КПП 7 7 2 2 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 0 0 0 2

Форма по КНД 1151001
Раздел 00001

Раздел 1. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика

Показатели	Код строки	Значения показателей
Код бюджетной классификации	010	1 8 2 1 0 3 0 1 0 0 0 0 1 1 0 0 0 1 1 0
Код по ОКATO	020	4 5 2 1 6 5 6 0 0 0 0
Код по ОКВЭД	030	7 1 . 1 2
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет за данный налоговый период (руб.) (величина разницы суммы строк 350 раздела 3, 030 раздела 7 и суммы строк 360 раздела 3, 030 раздела 5, 060 раздела 6, 040 раздела 7, 060 раздела 8 больше или равна нулю)	040	1 6 9 5 6
Сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета за данный налоговый период (руб.) (величина разницы суммы строк 350 раздела 3, 030 раздела 7 и суммы строк 360 раздела 3, 030 раздела 5, 040 раздела 6, 060 раздела 7, 060 раздела 8 меньше нуля)	050	

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

Руководитель организации

Подпись _____

Дата 1 8 1 2 2 0 0 7

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____

Дата

Представитель

Подпись _____

Дата

51001032

ИНН 007722015410

КПП 772201001 Стр.

Форма по КНД 1151001
Раздел 00002

Раздел 2. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет,
по данным налогового агента

Показатели	Код строки	Значения показателей
Порядковый номер раздела 2	010	
КПП подразделения иностранной организации, состоящей на учете в налоговых органах	020	
Наименование налогоплательщика-продавца	030	
ИНН налогоплательщика-продавца	040	
КПП налогоплательщика-продавца	050	
Код бюджетной классификации	060	
Код по ОКАТО	070	
Код по ОКВЭД	080	
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет (руб.)	090	
Код операции	100	
Сумма налога, исчисленная при отгрузке товаров (руб.)	110	
Сумма налога, исчисленная с оплаты, частичной оплаты (руб.)	120	
Сумма налога, исчисленная налоговым агентом с оплаты, частичной оплаты при отгрузке товаров в счет этой оплаты, частичной оплаты (руб.)	130	

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице раздела 2,

подтверждаю:

Руководитель организации

Подпись _____

Дата

1 8 0 4 2 0 0 7

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____

Дата

1 8 0 4 2 0 0 7

Представитель

Подпись _____

Дата

1 8 0 4 2 0 0 7

51001049

ИНН

0 0 7 7 2 2 0 1 5 4 1 0

КПП

7 7 2 2 0 1 0 0 1

Стр.

0 0 0 0 0 3

Форма по КНД 1151001

Раздел 00003

Раздел 3. Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 – 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации

Все суммы указываются в рублях

N п/п	Налогооблагаемые объекты	Код строки	Налоговая база	Ставка НДС	Сумма НДС
1	2	3	4	5	6
1.	Реализация товаров (работ, услуг), а также передача имущественных прав по соответствующим ставкам налога, всего	010		20	0
		020	1 715 420	18	308 776
		030	980 000	10	98 000
		040		20/120	0
		050		18/118	0
		060		10/110	0
	в том числе:				
1.1	при погашении дебиторской задолженности	070		X	
1.2	реализация товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, по перечню, определяемому Правительством Российской Федерации	080		X	
2.	Реализация предприятия в целом как имущественного комплекса	090		X	
3.	Сумма налога, исчисленная с налоговой базы и не предъявляемая покупателю, всего	100		X	
	в том числе:				

3.1	передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд	110		18	0
		120		10	0
3.2	выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	130		18	0
4.	Суммы полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)	140		18/118	0
		150		10/110	0
5.	Суммы, связанные с расчетами по оплате налогооблагаемых товаров (работ, услуг)	160		18/118	0
		170		10/110	0
6.	Всего исчислено (сумма величин графы 4 строк 010 - 060, 090, 100, 140 - 170; сумма величин графы 6 строк 010 - 060, 090, 100, 140 - 170)	180	2 695 420	X	406 776
7.	Суммы налога, подлежащие восстановлению, ранее правомерно принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам	190	X	X	10 530
8.	Сумма налога, предъявленная при приобретении товаров (работ, услуг) и ранее правомерно принятая к вычету, подлежащая восстановлению при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0 процентов	200	X	X	
9.	Общая сумма НДС, исчисленная с учетом восстановленных сумм налога (сумма величин графы 6 строк 180 - 200)	210	X	X	417 306



ИНН 007722015410

КПП 772201001

Стр.

000004

Форма по КНД 1151001
Раздел 00003

Продолжение раздела 3. Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации

N п/п	НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ	Код строки	Сумма НДС
1	2	3	4
10.	Сумма налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету, всего:	220	389 100
	в том числе:		
10.1	предъявленная подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства	230	
10.2	предъявленная налогоплательщику и уплаченная им на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг, при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету	240	
	из нее:		
10.2.1	предъявленная подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства	250	
11.	Сумма налога, исчисленная при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления и уплаченная в бюджет, подлежащая вычету	260	
12.	Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащая вычету, всего:	270	
	в том числе:		
12.1	таможенным органам по товарам, ввезенным в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории	280	
12.2	налоговым органам при ввозе товаров с территории Республики Беларусь	290	
13.	Сумма налога, исчисленная с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащая вычету с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг)	300	
14.	Сумма налога, уплаченная в бюджет налогоплательщиком в качестве покупателя - налогового агента, подлежащая вычету	310	
15.	Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком в бюджет при реализации товаров (работ, услуг) в случае возврата этих товаров или отказа от них (отказа от выполнения работ, оказания услуг), а также сумма налога, уплаченная налогоплательщиком в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания	320	11 250

	услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае расторжения либо при изменении условий соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей		
16.	Сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла	330	
17.	Общая сумма НДС, подлежащая вычету (сумма величин, указанных в строках 220, 260, 270, 300 – 330)	340	400 350
18.	Итого сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет по данному разделу (разность величин строк 210, 340 больше или равна нулю)	350	16 956
19.	Итого сумма НДС, исчисленная к уменьшению по данному разделу (разность величин строк 210, 340 меньше нуля)	360	0

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

Руководитель организации

Подпись _____

Дата

1	8	1	2	2	0	0	7
---	---	---	---	---	---	---	---

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____

Дата

--	--	--	--	--	--	--	--

Представитель

Подпись _____

Дата

--	--	--	--	--	--	--	--

Раздел 00010

Приложение к декларации
2007

Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за ----
календарный год и истекший календарный год (календарные годы) <*>
(код строки 001)

Место нахождения объекта недвижимости все суммы указываются в рублях
(код строки 010)

Почтовый индекс	115120
Субъект Российской Федерации	г. Москва
Район	
Город	г. Москва
Населенный пункт	
Улица (проспект, переулок и т.д.)	ул. Новаторов
Номер дома (владения)	15
Номер корпуса (строения)	1
Номер квартиры (офиса)	

Код строки 020

За календарный год (истекшие календарные годы)	Код операции по объекту недвижимости	Наименование объекта недвижимости	Дата ввода объекта недвижимости в эксплуатацию для исчисления	Дата начала начисления амортизации по объекту недвижимости (число,	Стоимость объекта недвижимости на дату ввода объекта в эксплуатацию без учета НДС	Сумма НДС, принятая к вычету по объекту недвижимости	Дата начала использования объекта недвижимости для операций, указанных в п. 2 ст. 170 Налогового кодек-	1/10 часть суммы НДС, принятой к вычету по объекту недвижимости (гр. 7 x 1/10)	Доля отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, не облагаемых НДС, в общей стоимости отгрузки (%)	Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за календарный год (истекшие календарные годы) (гр. 9 x 10/
--	--------------------------------------	-----------------------------------	---	--	---	--	---	--	--	--

5
1
0
0
1
1
2
4

К И
П Н
П Н

7 0
7 0
2 7
2 7
0 2
1 2
0 0
0 1
1 5

Стр. 4

1
0

			аморти- зации (число, месяц, год)	месяц, год)			са Российс- кой Федера- ции (число, месяц, год)			100)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
2005	1010201	здание	2005	10.01.2005	1 800 000	324 000	15.01.2005	32 400	18,4	5 962
2006	1010201	здание	2005	10.01.2005	1 800 000	324 000	15.01.2005	32 400	54,6	17 690
2007	1010201	здание	2005	10.01.2005	1 800 000	324 000	15.01.2005	32 400	32,5	10 530
								0		0

<*> Представляется налогоплательщиком одновременно с налоговой декларацией по налогу на добавленную стоимость не позднее 20 января года, следующего за истекшим календарным годом.

Форма
по
КНД 1151001

Глава 3. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО

В отличие от налога на прибыль, да и НДС, где основанием для расчета налогов служат соответственно налоговый учет или книги покупок и продаж, налог на имущество рассчитывается на основании данных бухгалтерского учета. При этом порядок налогообложения, сроки представления отчетности регулирует гл. 30 Налогового кодекса.

Определение стоимости основных средств

Стоимость основных средств определяется в соответствии с Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н (ред. от 27 ноября 2006 г.) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01". В данном документе указано, что первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

В случае если основное средство получено в качестве вклада в уставный капитал, то первоначальной стоимостью указанных основных средств признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Если основное средство получено предприятием безвозмездно, то первоначальной стоимостью основных средств признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Если основное средство получено по бартерным сделкам, то первоначальная стоимость основных средств принимается равной стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Следует отметить, что при определении первоначальной стоимости принимаемых основных средств не за плату в стоимость, которая определяется согласно порядку, изложенному выше, также включаются расходы:

- на информационные и консультационные услуги, связанные с получением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с получением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую получен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Капитальные вложения в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

Стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и настоящим Положением. Изменение первоначальной стоимости основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Кроме того, стоимость основного средства может изменяться на основании проводимой переоценки. Следует отметить, что право проводить переоценку своих основных средств имеют только коммерческие организации, при этом переоценка может проводиться не чаще 1 раза в год (на начало отчетного года). Переоценка в случае ее проведения должна рассматривать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результаты проведенной по состоянию на 1-е число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

Куда и в какие сроки необходимо представлять декларацию по налогу на имущество

Налоговая декларация (налоговый расчет по авансовому платежу) представляется налогоплательщиком налога на имущество организаций в налоговые органы:

- по месту нахождения российской организации;
- по месту осуществления деятельности иностранной организации через постоянное представительство;
- по месту нахождения обособленного подразделения российской организации, имеющего отдельный баланс;
- по месту нахождения недвижимого имущества.

Налоговые декларации представляются по итогам года не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговые расчеты по авансовым платежам представляются не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Обязанность представления налоговых деклараций

Часто у налогоплательщиков, у которых отсутствуют на балансе основные средства, возникает вопрос, нужно ли в таком случае представлять в налоговый орган декларацию по налогу на имущество организаций. В подобной ситуации следует отметить, что российские организации, признанные гл. 30 Налогового кодекса плательщиками налога на имущество организаций, вне зависимости от осуществляемой ими деятельности и наличия или отсутствия объекта

налогообложения, а также льготы по указанному налогу, обязаны в соответствии со ст. 386 Налогового кодекса представлять налоговую декларацию в налоговые органы.

Кроме того, отметим, что, согласно п. 1 ст. 80 Налогового кодекса, налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Ввиду вышеизложенного обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию по тому или иному виду налога обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога.

Имущество расположено вне места государственной
регистрации организации. Куда необходимо представлять
налоговую декларацию по указанному имуществу?

Часто возникают вопросы по правомерности представления налоговой декларации по налогу на имущество в налоговый орган по месту нахождения организации при наличии имущества также вне места расположения головной организации. При этом могут быть совершенно различные ситуации. Прежде всего напомним, что в соответствии с п. 1 ст. 386 Налогового кодекса налогоплательщики налога на имущество организаций обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по своему местонахождению, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога) налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.

Налоговая декларация (налоговый расчет по авансовому платежу) заполняется в отношении сумм налога, подлежащих уплате в бюджет по соответствующему коду (кодам) по ОКATO муниципального образования в соответствии с Общероссийским классификатором административно-территориального деления (далее - код по ОКATO). При этом в налоговой декларации (налоговом расчете по авансовому платежу), представляемой в налоговый орган, указываются суммы налога, коды по ОКATO которых соответствуют муниципальным образованиям, территорию которых курирует данный налоговый орган.

Учитывая вышеизложенное, налогоплательщик вправе представить одну налоговую декларацию и уплачивать налог на имущество организаций по месту нахождения организации (государственной регистрации юридического лица) за все имущество, подлежащее налогообложению на территории региона, в том числе в отношении имущества, расположенного в разных районах региона, и объектов недвижимого имущества, находящихся вне места нахождения организации, в том случае если, зачисление налога производится в один бюджет. Аналогичное разъяснение содержится в Письме Минфина России от 9 августа 2006 г. N 03-06-01-04/155. При этом следует учитывать, что для того, чтобы представлять единую декларацию и, соответственно, централизованно производить уплату налога, организация должна уведомить соответствующие налоговые органы, то есть как налоговую инспекцию по местонахождению головной организации, так и налоговые органы, на территории которых находится имущество.

Ну а в случае, когда организация состоит на учете в налоговом органе, например, г. Москвы и при этом также имеет недвижимое имущество, находящееся в другом субъекте Российской Федерации, как следует поступать с налогом на имущество? Отметим, что при наличии недвижимого имущества по месту, отличному от места государственной регистрации, организация должна встать на учет в налоговом органе по месту нахождения недвижимого имущества. В соответствии со ст. 374 Налогового кодекса объектом налогообложения по налогу на имущество организаций для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Статьями 376, 382 - 385 Налогового кодекса установлено, что налог на имущество организаций исчисляется и уплачивается:

- 1) по местонахождению организации;
- 2) по местонахождению каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- 3) по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества.

Согласно ст. 386 Налогового кодекса, налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по своему местонахождению, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога) налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.

Таким образом, если организация, зарегистрированная в одном субъекте Российской Федерации, имеет объект недвижимого имущества в другом субъекте Российской Федерации, то представление расчетов по авансовым платежам, налоговой декларации и уплата налога на имущество организаций в части данного объекта недвижимости осуществляются по месту нахождения объекта.

Следует обратить внимание читателя, что в случае если сумма налога на имущество организаций ошибочно исчислена и уплачена в отношении имущества не по месту нахождения объекта имущества, но в субъекте Российской Федерации, в котором находится данный объект и в котором налог на имущество организаций не зачисляется в местные бюджеты, то при обнаружении данной ошибки представлять уточненные декларации за прошедшие налоговые (отчетные) периоды необязательно, поскольку налог за это имущество поступил полностью в региональный бюджет. Если налог на имущество организаций за имущество зачислялся в бюджет субъекта Российской Федерации, отличный от места нахождения этого объекта имущества, налогоплательщик обязан представить уточненные налоговые декларации (расчеты по авансовым платежам) как по месту нахождения недвижимого имущества, так и по месту ошибочно уплаченного налога на имущество организаций за имущество, по которому произошло уточнение по месту его расположения. Чаще всего данная ситуация может возникнуть в отношении оборудования, являющегося составной частью данного объекта недвижимого имущества.

В том случае, если налог на имущество организаций в соответствии с бюджетным законодательством субъекта Российской Федерации по нормативам зачисляется также и в местные бюджеты, налогоплательщик обязан представить уточненные налоговые декларации как по месту нахождения объекта имущества, так и по месту ошибочно уплаченного налога на имущество организаций за имущество, являющееся составной частью данного объекта недвижимого имущества.

По принятому к учету основному средству изменилась
стоимость. Следует ли пересчитывать налог на имущество?

В соответствии с п. 1 ст. 374 Налогового кодекса объектом налогообложения по налогу на имущество организаций для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Пунктом 1 ст. 375 Налогового кодекса установлено, что налоговая база по данному налогу определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Таким образом, даже в случае, если после постановки на учет были выявлены документы, по которым нужно увеличить стоимость основного средства, следует провести исправительные записи в бухгалтерском учете, а также в первичных документах по учету основных средств. При этом не имеет значения тот факт, была ли допущена ошибка при приходовании основного средства или документы, подтверждающие расходы, подлежащие включению в первоначальную стоимость основного средства, были получены с существенным опозданием.

В случаях выявления неправильного отражения хозяйственных операций исправления производятся в соответствии с Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденными Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н "О формах бухгалтерской отчетности организаций".

Порядок налогообложения имущества организаций с 1 января 2004 г. установлен гл. 30 "Налог на имущество организаций" части второй Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

Также необходимо учитывать положения п. 1 ст. 54 Кодекса, согласно которым при обнаружении ошибок в исчислении налоговой базы по налогу на имущество организаций, относящихся к прошлым отчетным периодам, в текущем отчетном периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. В этом случае организации следует

произвести перерасчет налоговых обязательств за все прошедшие отчетные периоды и представить в налоговую инспекцию уточненные налоговые декларации (п. 1 ст. 81 Кодекса).

Подобные разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 17 июля 2006 г. N 03-06-01-04/148.

Определение стоимости недвижимого имущества

Согласно п. 1 ст. 374 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), объектом налогообложения по налогу на имущество организаций для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Согласно ст. 130 Гражданского кодекса, к недвижимому имуществу относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения. К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество.

Под объектом недвижимого имущества, в отношении которого отдельно исчисляется налоговая база и уплачивается налог на имущество организаций, необходимо понимать единый обособленный комплекс как совокупность объектов, установок, сооружений, оборудования и другого имущества, объединенных единым функциональным назначением, конструктивно обособленный как единое целое. В указанный обособленный комплекс включается имущество, как указанное в технической документации (техническом паспорте) на объект недвижимого имущества, так и дополнительно установленное, смонтированное в ходе капитальных вложений, которое функционально связано со зданием (сооружением) так, что его перемещение без причинения несоразмерного ущерба его назначению невозможно.

Например, в состав объекта недвижимого имущества необходимо включать учитываемые как отдельный инвентарный объект такие объекты основных средств, как лифты, встроенная система вентиляции помещений, локальные сети, другие коммуникации здания и прочее. Не включаются в состав объекта недвижимого имущества учитываемые как отдельные инвентарные объекты основных средств, которые не требуют монтажа, могут быть использованы вне объекта недвижимого имущества, демонтаж которых не причиняет несоразмерного ущерба их назначению и (или) функциональное предназначение которых не является неотъемлемой частью функционирования объекта недвижимого имущества как единого обособленного комплекса (компьютеры, столы, транспортные средства, средства видеонаблюдения и др.).

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности кредитные организации обязаны в соответствии со ст. 12 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. "О бухгалтерском учете" проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются их наличие, состояние и оценка. При этом порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно (в частности, перед составлением годовой бухгалтерской отчетности).

В соответствии с Положением об организации в Российской Федерации государственного технического учета и технической инвентаризации объектов капитального строительства (далее - Положение), утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 4 декабря 2000 г. N 921 "О государственном учете и технической инвентаризации в Российской Федерации объектов капитального строительства", первичной технической инвентаризации подлежат все объекты капитального строительства, техническая инвентаризация которых не проводилась. По результатам первичной технической инвентаризации на каждый объект учета оформляется технический паспорт, который является основой для ведения Единого государственного реестра объектов капитального строительства (п. 7 Положения).

Проведение первичной инвентаризации, а также внеплановой технической инвентаризации, которая осуществляется при изменении технических или качественных характеристик объекта учета или при совершении с объектом сделок, подлежащих государственной регистрации, проводится по заявлению юридического лица (п. п. 9 и 10 Положения).

Поэтому результаты своевременно проведенной внеплановой технической инвентаризации, которые учитываются при формировании остаточной стоимости объектов недвижимого имущества и налоговой базы по налогу на имущество организаций, не рассматриваются как совершение ошибок (искажений), допущенных в прошлых налоговых (отчетных) периодах.

Результаты проведенной инвентаризации имущества, отраженные в техническом паспорте на объект недвижимого имущества и влияющие на достоверность формирования остаточной стоимости имущества (в том числе на порядок начисления амортизации, сроки эксплуатации объекта), должны быть учтены в бухгалтерском учете, а также при расчете налога на имущество организаций по состоянию на 1-е число месяца, следующего за месяцем внесения изменений в технический паспорт.

Если же организацией не внесены изменения в технические паспорта, то результаты технической инвентаризации должны быть учтены для целей налогообложения с даты завершения технической инвентаризации.

В случае если были проведены определенные работы по ремонту и переоборудованию недвижимого имущества (например, установлены лифты), необходимо своевременно внести эту информацию в технический паспорт здания. При отсутствии проведенной технической инвентаризации объекта недвижимого имущества и имущества, входящего в его состав, и, следовательно, невнесении своевременно изменений в технический паспорт на дату проведения налоговой проверки остаточная стоимость имущества, введенного в эксплуатацию (например, лифта), являющегося составной частью объекта недвижимого имущества, при расчете налога на имущество организаций учитывается с даты ввода объекта (лифта) в эксплуатацию. В таком случае данный факт должен относиться к ошибкам (искажениям), допущенным в прошлых налоговых (отчетных) периодах. Такие разъяснения по порядку определения стоимости имущественного комплекса даны в Письме Минфина России от 26 июня 2006 г. N 03-06-01-04/136.

Как решать вопрос об определении стоимости имущества,
разделяя по субъектам Российской Федерации,
в случае протяженности объекта?

На самом деле некоторые объекты основных средств имеют определенную протяженность и находятся одновременно в разных субъектах РФ. К таким основным средствам относятся, например, железнодорожное полотно, дороги, газопроводы, линии электропередач, а также ряд других основных средств. В данном случае у налогоплательщиков возникает сложный вопрос об определении инвентарной стоимости части объекта.

При решении данного вопроса следует иметь в виду несколько важных моментов. Во-первых, при наличии на балансе предприятия подобных основных средств необходимо встать на налоговый учет по месту нахождения недвижимого имущества. Порядок постановки на учет в налоговых органах организаций и физических лиц установлен ст. 83 Налогового кодекса. В целях проведения налогового контроля организация подлежит постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту ее нахождения, месту нахождения ее обособленных подразделений, а также по месту нахождения принадлежащих этой организации недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом.

Постановка на учет в налоговых органах крупнейших налогоплательщиков осуществляется в порядке, определенном Приказом Минфина России от 11 июля 2005 г. N 85н "Об утверждении Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков".

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, подлежит постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

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

Постановка на учет, снятие с учета организации и физического лица в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и (или) транспортных средств осуществляются на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в ст. 85 Налогового кодекса. Организация подлежит постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения недвижимого имущества, принадлежащего ей на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления (п. 5 ст. 83 НК РФ).

Местом нахождения недвижимого имущества, предусмотренного пп. 3 п. 5 ст. 83 Налогового кодекса, признается место фактического нахождения имущества.

В соответствии с п. 9 ст. 83 Налогового кодекса в случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом.

Согласно п. 4 ст. 83 Налогового кодекса в редакции Федерального закона от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования", вступающего в силу с 1 июля 2007 г., в случае, если несколько обособленных подразделений организации находятся в одном муниципальном образовании на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка организации на учет может быть осуществлена налоговым органом по месту нахождения одного из обособленных подразделений, определяемого организацией самостоятельно.

Согласно абз. 1 ст. 52 Налогового кодекса, налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

В соответствии с п. п. 1 и 2 ст. 376 Налогового кодекса налоговая база по налогу на имущество организаций определяется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации, в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам. В случае если объект недвижимого имущества, подлежащий налогообложению, имеет фактическое местонахождение на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации, в отношении указанного объекта недвижимого имущества налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте Российской Федерации в части, пропорциональной доле балансовой стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Организация, на балансе которой находится недвижимое имущество, имеющее фактическое местонахождение на территориях разных субъектов Российской Федерации, самостоятельно определяет долю стоимости имущества, приходящуюся на соответствующий субъект Российской Федерации по состоянию на отчетную дату (1 апреля, 1 июля, 1 октября, 1 января следующего налогового периода). При этом доля стоимости имущества, фактически находящегося на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации, рассчитывается исходя из физических или стоимостных показателей данного объекта.

В соответствии со ст. 385 Налогового кодекса организация, учитывающая на балансе объекты недвижимого имущества, находящиеся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов недвижимого имущества в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в соответствии со ст. 376 Налогового кодекса, в отношении каждого объекта недвижимого имущества.

Главой 30 Налогового кодекса не предусмотрены особенности для определения налоговой базы по фактически находящимся на территории нескольких муниципальных образований субъекта Российской Федерации линейным объектам недвижимого имущества, которым в соответствии с правилами бухгалтерского учета присвоен единый инвентарный номер.

В соответствии со ст. 56 Бюджетного кодекса в бюджеты субъектов Российской Федерации подлежат зачислению налоговые доходы от налога на имущество организаций в размере 100 процентов. Указанные налоговые доходы могут быть переданы полностью или частично органами государственной власти субъектов Российской Федерации в соответствующие местные бюджеты.

В п. 1.4 Инструкции по заполнению налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовому платежу), утвержденной Приказом МНС России от 23 марта 2004 г. N САЭ-3-21/224, налоговая декларация (налоговый расчет по авансовому платежу) заполняется в отношении сумм налога, подлежащих уплате в бюджет по соответствующему коду (кодам) по ОКАТО муниципального образования в соответствии с Общероссийским классификатором административно-территориального деления (далее - код по ОКАТО). При этом в налоговой декларации (налоговом расчете по авансовому платежу), представляемой в налоговый орган, указываются суммы налога, коды по ОКАТО которых соответствуют муниципальным образованиям, территорию которых курирует данный налоговый орган.

В случае если законодательством субъекта Российской Федерации предусмотрено зачисление налога на имущество организаций в бюджет субъекта Российской Федерации без направления части суммы налога в бюджеты муниципальных образований, налоговая декларация

(налоговый расчет по авансовому платежу) заполняется в отношении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет субъекта Российской Федерации.

При рассмотрении вопроса разделения инвентарной стоимости объекта основных средств Министерство финансов рекомендует в случае затруднений обращаться в налоговый орган по месту учета (Письмо от 26 октября 2006 г. N 03-02-07/1-294).

Налог на имущество по объектам непроизводственного назначения

Имущество непроизводственного назначения подлежит обложению налогом на имущество на общих основаниях. При этом возникает правомерный вопрос: можно ли учитывать сумму налога на имущество, начисленную по указанным объектам при расчете налога на прибыль?

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, учитываются суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 Налогового кодекса.

Таким образом, в состав расходов включаются все налоги и сборы, начисляемые организацией в соответствии с законодательством о налогах и сборах, по которым она является налогоплательщиком, за исключением налога на добавленную стоимость, акцизов, предъявленных налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), а также сумм налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, которые не учитываются в целях налогообложения. Основанием для учета подобных расходов являются суммы, отражаемые в налоговых декларациях по соответствующему налогу, подлежащие уплате в бюджет.

Суммы налога на имущество, уплачиваемые налогоплательщиком в соответствии с гл. 30 "Налог на имущество организаций" Налогового кодекса, в полном объеме учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций при условии надлежащего документального подтверждения данных расходов.

Данное мнение приведено в Письмах Минфина России от 6 декабря 2006 г. N 03-03-04/2/255, а также от 27 марта 2006 г. N 03-03-02/70.

Структура налоговой декларации по налогу на имущество

Налоговая декларация по налогу на имущество организаций (налоговый расчет по авансовому платежу) по форме по КНД 1152001 (далее по тексту - налоговая декларация (налоговый расчет по авансовому платежу)) состоит из:

- титульного листа;
- разд. 1 "Сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика" (далее - разд. 1);
- разд. 2 "Расчет налоговой базы и суммы налога (авансового платежа по налогу) в отношении подлежащего налогообложению имущества российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства" (далее - разд. 2);
- разд. 3 "Расчет налоговой базы и суммы налога (авансового платежа по налогу) за налоговый (отчетный) период по объекту недвижимого имущества иностранной организации, не относящемуся к ее деятельности в Российской Федерации через постоянное представительство" (далее - разд. 3);
- разд. 4 "Расчет налоговой базы и суммы налога (авансового платежа по налогу) по недвижимому имуществу, входящему в состав Единой системы газоснабжения, и по объектам недвижимого имущества российской организации, имеющим место фактического нахождения на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации)" (далее - разд. 4);
- разд. 5 "Расчет среднегодовой (средней) стоимости не облагаемого налогом (подлежащего освобождению) имущества" (далее - разд. 5).

Состав налоговой декларации

Налоговая декларация (налоговый расчет по авансовому платежу) представляется в следующем составе:

По месту нахождения российской организации:

- титульного листа;

- разд. 1;

- разд. 2;

- разд. 4 в случае наличия по месту нахождения российской организации имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения, и (или) объектов недвижимого имущества, имеющих место фактического нахождения на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации);

- разд. 5 в случае наличия по месту нахождения российской организации не облагаемого налогом имущества.

По месту осуществления иностранной организацией деятельности через постоянное представительство:

- титульного листа;

- разд. 1;

- разд. 2;

- разд. 5 в случае наличия не облагаемого налогом (подлежащего освобождению) имущества.

По месту нахождения обособленного подразделения российской организации, имеющего отдельный баланс:

- титульного листа;

- разд. 1;

- разд. 2;

- разд. 4 в случае постановки на налоговый учет по месту нахождения обособленного подразделения объекта недвижимого имущества, имеющего место фактического нахождения на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации);

- разд. 5 в случае наличия по месту нахождения обособленного подразделения не облагаемого налогом имущества.

По месту нахождения недвижимого имущества:

1) если недвижимое имущество находится по месту нахождения обособленного подразделения российской организации, не имеющего отдельного баланса:

- титульного листа;

- разд. 1;

- разд. 2;

- разд. 4 в случае постановки на налоговый учет по месту нахождения обособленного подразделения объекта недвижимого имущества, имеющего место фактического нахождения на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации);

- разд. 5 в случае наличия по месту нахождения обособленного подразделения не облагаемого налогом имущества.

2) если недвижимое имущество находится вне места нахождения российской организации и обособленных подразделений:

- титульного листа;

- разд. 1;

- разд. 2;

- разд. 4 в случае наличия недвижимого имущества, имеющего место фактического нахождения на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации);

- разд. 5 в случае наличия по месту нахождения недвижимого имущества российской организации вне места нахождения организации и места нахождения обособленных подразделений не облагаемого налогом имущества.

3) если недвижимое имущество, принадлежащее на праве собственности иностранной организации, не относится к ее деятельности через постоянное представительство:

- титульного листа;
- разд. 1;
- разд. 3.

4) если недвижимое имущество, входящее в состав Единой системы газоснабжения, находится вне места нахождения российской организации:

- титульного листа;
- разд. 1;
- разд. 4;

- разд. 5 в случае наличия не облагаемого налогом имущества по месту нахождения недвижимого имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения и находящегося вне места нахождения организации.

Налоговая декларация (налоговый расчет по авансовому платежу) заполняется в отношении сумм налога, подлежащих уплате в бюджет по соответствующему коду (кодам) по ОКАТО муниципального образования в соответствии с Общероссийским классификатором административно-территориального деления (далее - код по ОКАТО). При этом в налоговой декларации (налоговом расчете по авансовому платежу), представляемой в налоговый орган, указываются суммы налога, коды по ОКАТО которых соответствуют муниципальным образованиям, территорию которых курирует данный налоговый орган.

В случае если законодательством субъекта Российской Федерации предусмотрено зачисление налога на имущество организаций в бюджет субъекта Российской Федерации без направления части суммы налога в бюджеты муниципальных образований, налоговая декларация (налоговый расчет по авансовому платежу) заполняется в отношении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет субъекта Российской Федерации.

Каким образом российское предприятие может воспользоваться вычетом по уплаченному налогу на имущество на территории Республики Беларусь?

Соглашение от 21 апреля 1995 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество" распространяется применительно к Российской Федерации на налог на имущество организаций, а применительно к Республике Беларусь - на налог на недвижимость (ст. 2 Соглашения).

Из ст. 19 Соглашения следует, что находящееся в Республике Беларусь имущество, являющееся собственностью российской организации, может облагаться налогом в Республике Беларусь.

В ст. 20 Соглашения установлено, в частности, что если лицо с постоянным местопребыванием в одном Договаривающемся Государстве владеет имуществом в другом Договаривающемся Государстве, которое в соответствии с положениями настоящего Соглашения может облагаться налогом в другом Государстве, сумма налога на имущество, подлежащая уплате в этом другом Государстве, может быть вычтена из суммы налога, взимаемого с такого лица в связи с таким имуществом в первом упомянутом Государстве.

Обращаем внимание читателя, что ст. 20 Соглашения также предусмотрено, что "вычет, однако, не будет превышать сумму налога первого Государства (в данном случае России) на такое имущество, рассчитанного в соответствии с его налоговым законодательством и правилами".

В то же время, согласно п. 1 ст. 374 Налогового кодекса, объектом налогообложения по налогу на имущество организаций для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Таким образом, налогом облагаются основные средства, находящиеся на балансе налогоплательщика, ставка налога устанавливается региональным законом о налоговой ставке и не может превышать 2,2 процента (п. 1 ст. 380 НК РФ).

Поэтому при заполнении налоговой декларации по налогу на имущество организаций по месту нахождения организации (месту государственной регистрации в РФ) по форме по КНД 1152001 (утв. Приказом МНС России от 23 марта 2004 г. N САЭ-3-21/224) организация, уплатившая налог на имущество по законодательству Республики Беларусь, в отношении имущества, находящегося на этой территории, должна провести два расчета:

- исчислить в разд. 2 налоговой декларации (далее - разд. 2 налоговой декларации) сумму налога на имущество организаций в отношении всего имущества, находящегося у нее на балансе, в том числе включив в налоговую базу по налогу балансовую (остаточную) стоимость основных

средств (недвижимого имущества), подлежащих налогообложению на территории Республики Беларусь;

- в целях подтверждения права на вычет суммы налога на недвижимость, уплаченного в Республике Беларусь, организация должна заполнить дополнительно вне основной налоговой декларации разд. 2 (далее - дополнительный разд. 2), исчислив отдельно налог на имущество организаций в отношении основных средств (недвижимого имущества), находящихся вне места ее нахождения в Республике Беларусь, в установленном гл. 30 Налогового кодекса и Инструкцией по заполнению налоговой декларации порядке. Обратите внимание, что сумма налога на имущество организаций рассчитывается и при заполнении дополнительного листа исходя из налоговой базы, определенной по балансовой (остаточной) стоимости основных средств, исчисленной по установленным в России правилам бухгалтерского учета, и по ставке налога, установленной региональным законом о налоге на имущество организаций по месту нахождения организации (месту государственной регистрации). Таким образом производится "вычленение" имущества, находящегося на территории Республики Беларусь, но это не повторение того расчета, который был представлен в контролирующие органы Республики Беларусь, а составление нового расчета по правилам, действующим на территории Российской Федерации. В этом случае строки 220 и 230 дополнительного разд. 2 не заполняются;

- указать с учетом особенностей, установленных ст. 20 Соглашения, сумму начисленного и уплаченного налога на недвижимость в Республике Беларусь, подлежащую вычету из исчисленного налога на имущество организаций, в разд. 2 налоговой декларации по строке 230 (сумма налоговой льготы) с указанием по коду строки 220 кода налоговой льготы 2014000 с учетом следующих особенностей.

Если исчисленная в дополнительном разд. 2 сумма налога на имущество организаций, определенная в отношении основных средств (недвижимого имущества), подлежащих налогообложению на территории Республики Беларусь, меньше суммы налога на недвижимость, уплаченной в Республике Беларусь, то в разд. 2 налоговой декларации по строке 230 указывается исчисленная в дополнительном разд. 2 сумма налога на имущество организаций.

Если исчисленная в дополнительном разд. 2 сумма налога на имущество организаций, определенная в отношении основных средств (недвижимого имущества), подлежащих налогообложению на территории Республики Беларусь, больше суммы налога на недвижимость, уплаченной в Республике Беларусь, то в разд. 2 налоговой декларации по строке 230 указывается сумма налога, исчисленная и уплаченная в Республике Беларусь.

Таким образом, в качестве вычета будет принята сумма, меньшая из двух: сумма по расчету по правилам, действующим в Российской Федерации, или сумма, уплаченная на территории Республики Беларусь;

- представить налоговую декларацию по месту нахождения организации (месту государственной регистрации).

Общие правила по порядку оформления и представления налоговой декларации по налогу на имущество

Титульный лист (с. 2) и разд. 1 заверяются подписью одного из лиц, подписавших налоговую декларацию (налоговый расчет по авансовому платежу).

В верхнем поле каждой страницы налоговой декларации проставляется порядковый номер страницы. Нумерация страниц налоговой декларации ведется сплошным способом вне зависимости от наличия или отсутствия с. 2 титульного листа налоговой декларации, а также от количества конкретных разделов.

Налоговая декларация (налоговый расчет по авансовому платежу) может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Исправления в налоговой декларации (налоговом расчете по авансовому платежу) не допускаются. Внесение дополнений и изменений налогоплательщиком в налоговую декларацию при обнаружении в текущем налоговом периоде неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок (искажений), допущенных в прошлых налоговых периодах при исчислении налоговой базы, применении налоговой ставки, или иных ошибок, повлекших завышение (занижение) сумм налога, подлежащих уплате в бюджет, производится путем представления налоговой декларации за соответствующий истекший налоговый период, в которой отражаются налоговые обязательства с учетом внесенных дополнений и изменений с заполнением сведений о стоимости имущества по состоянию на 1-е число каждого месяца налогового периода.

Указанная налоговая декларация представляется в налоговый орган на бланке установленной формы, действующей в налоговом (отчетном) периоде, за который производится перерасчет налоговых обязательств. При перерасчете налогоплательщиком налоговых

обязательств не учитываются результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом за тот налоговый (отчетный) период, по которому налогоплательщиком производится перерасчет налоговых обязательств.

При представлении в налоговый орган налоговой декларации, в которой отражены налоговые обязательства с учетом внесенных дополнений и изменений, в реквизите титульного листа "Вид документа" указывается код 3 (корректирующий) с указанием через дробь номера, отражающего, какая по счету налоговая декларация (налоговый расчет по авансовым платежам) с учетом внесенных изменений и дополнений представляется налогоплательщиком в налоговый орган (например: 3/1, 3/2, 3/3 и т.д.).

В случае невозможности определения налогоплательщиком конкретного периода, к которому относятся обнаруженные им в текущем отчетном (налоговом) периоде ошибки (искажения) в исчислении налоговой базы, относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, налогоплательщик корректирует налоговые обязательства отчетного (налогового) периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

Заполняем декларацию по налогу на имущество

Порядок заполнения титульного листа налоговой декларации по налогу на имущество

Страница 1 титульного листа налоговой декларации (налогового расчета по авансовому платежу) заполняется налогоплательщиком полностью, за исключением раздела "Заполняется работником налогового органа".

При заполнении с. 1 титульного листа необходимо указать следующее:

- вид документа (1 - первичный, 3 - корректирующий (через дробь - номер корректировки));
- налоговый период (отчетный период), за который она представлена;
- отчетный год;
- полное наименование налогового органа, в который она представляется, и его код;
- место представления налоговой декларации (налогового расчета по авансовому платежу);
- полное наименование организации на русском языке и в латинской транскрипции (если таковая имеется), соответствующее наименованию, указанному в свидетельстве о постановке на учет организации;
 - для российских организаций - основной государственный регистрационный номер (ОГРН) в соответствии со Свидетельством о государственной регистрации юридического лица (форма N P51001) или Свидетельством о внесении записи в Единый государственный реестр юридических лиц о юридическом лице, зарегистрированном до 1 июля 2002 г. (форма N P57001), утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 19 июня 2002 г. N 439 "Об утверждении форм и Требований к оформлению документов, используемых при государственной регистрации юридических лиц, а также физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 26, ст. 2586; 2003, N 7, ст. 642, N 43, ст. 4238);
 - для иностранных организаций - страна регистрации (инкорпорации) и ее код;
 - для иностранных организаций - страна постоянного местонахождения и ее код;
 - контактный телефон;
 - количество страниц, на которых составлена налоговая декларация (налоговый расчет по авансовому платежу);
 - количество листов подтверждающих документов или их копий, приложенных к налоговой декларации (налоговому расчету по авансовому платежу).

Достоверность и полнота сведений, указанных в налоговой декларации (налоговом расчете по авансовому платежу), подтверждаются подписями руководителя и главного бухгалтера организации или уполномоченного представителя. При этом указываются фамилия, имя, отчество полностью, ИНН указывается при его наличии, и проставляется дата подписания.

Раздел "Заполняется работником налогового органа" содержит сведения:

- о представлении налоговой декларации (способ представления; количество страниц налоговой декларации; количество листов подтверждающих документов или их копий, приложенных к налоговой декларации; дату представления; номер, под которым зарегистрирована налоговая декларация; фамилию и инициалы имени и отчества работника налогового органа, принявшего налоговую декларацию; его подпись);
- об определении категории налогоплательщика (крупнейшие, основные, прочие). При этом в отношении иностранной организации - основные, прочие.

На с. 2 титульного листа указывается:

ИНН и КПП организации (в случае заполнения сведений для руководителя, главного бухгалтера организации и уполномоченного представителя).

В случае отсутствия ИНН руководителя, главного бухгалтера организации или уполномоченного представителя следует заполнить в отношении их:

- фамилию, имя, отчество;
- номера контактных телефонов (служебного и домашнего) с кодом города;
- сведения о документе, удостоверяющем личность (вид документа, его наименование, серия, номер, кем выдан и дата выдачи);
- адрес места жительства в Российской Федерации.

При заполнении сведений на данной странице следует обратить внимание на то, что:

- фамилия, имя, отчество указываются полностью, без сокращений, в соответствии с документом, удостоверяющим личность;

- для взаимодействия налогового органа с руководителем, главным бухгалтером организации и уполномоченным представителем указывается номер контактного телефона с кодом города. При наличии домашнего и служебного телефонов указываются оба номера;

- в строке "Вид документа, удостоверяющего личность" записывается название документа (паспорт, удостоверение личности, военный билет и т.п.) и указывается код документа в соответствии со справочником, действующим в системе налоговых органов;

- далее указываются те реквизиты, которые имеются в документе, удостоверяющем личность;

- адрес места жительства в Российской Федерации указывается на основании записи в паспорте или документе, подтверждающем регистрацию по месту жительства (если указан не паспорт, а иной документ, удостоверяющий личность), с обязательным указанием почтового индекса и кода субъекта Российской Федерации в соответствии со справочником, действующим в системе налоговых органов. Для иностранных граждан и лиц без гражданства при отсутствии адреса места жительства указывается адрес ведения деятельности в Российской Федерации.

Сведения, указанные на странице в строке "Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю", заверяются подписью одного из тех лиц, кто подтверждает достоверность сведений на первой странице, и проставляется дата подписания.

Раздел 1 "Сумма налога
(сумма авансового платежа по налогу),
подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика"

Раздел 1 заполняется для представления по месту нахождения организации (месту осуществления деятельности иностранной организации через постоянное представительство), месту нахождения обособленного подразделения российской организации, месту нахождения недвижимого имущества.

При заполнении разд. 1 в верхнем поле указывается ИНН организации и КПП, присвоенный организации налоговым органом по месту представления налоговой декларации (налогового расчета по авансовому платежу).

В каждом блоке строк с кодами 010 - 040 разд. 1 указываются:

1) по строке с кодом 010 - код бюджетной классификации, по которому подлежит зачислению сумма налога (авансового платежа по налогу), указанная в строке с кодом 030 данного блока;

2) по строке с кодом 020 - код по ОКАТО по Общероссийскому классификатору объектов административно-территориального деления ОК 019-95, по которому подлежит уплате сумма налога, указанная в строке 030 данного блока;

3) по строке с кодом 030 - сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате (начисленная по состоянию на отчетную дату) в бюджет по месту представления налоговой декларации (налогового расчета по авансовому платежу) по соответствующим коду бюджетной классификации (далее - КБК) и коду по ОКАТО.

При представлении налогового расчета по авансовому платежу за отчетный период (квартал, полугодие, 9 месяцев) значение строки с кодом 030 разд. 1 с соответствующими кодами по ОКАТО и КБК равно сумме:

- разностей значений строк с кодами 200 и 230 разд. 2 с соответствующими кодами по ОКАТО;

- значений строки с кодом 090 разд. 3 с соответствующими кодами по ОКАТО;

- разностей значений строк с кодами 220 и 250 разд. 4 с соответствующими кодами по ОКАТО.

При представлении налоговой декларации за налоговый период значение строки с кодом 030 разд. 1 определяется путем суммирования следующих величин всех представленных разделов:

- разностей значений строк с кодами 190 и суммы значений строк с кодами 210 и 230 разд. 2 с соответствующими кодами по ОКАТО;

- разностей значений строк с кодами 080 и 100 разд. 3 с соответствующими кодами по ОКАТО;

- разностей значений строк с кодами 210 и суммы значений строк с кодами 230 и 250 разд. 4 с соответствующими кодами по ОКАТО (без отметки в строке с кодом 010 в случае КБК 1040210 и с отметкой в строке с кодом 010 в случае КБК 1040220).

В случае если подсчитанное таким образом значение меньше нуля, то по строке с кодом 030 ставится прочерк;

4) по строке с кодом 040 указывается сумма налога, исчисленная к уменьшению по итогам налогового периода, определяемая как разница между суммой налога, исчисленного за налоговый период, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Строка с кодом 040 заполняется только при представлении налоговой декларации за налоговый период, то есть по итогам года. В случае если значение, подсчитанное по алгоритму, указанному в абз. 3 п. 3, отрицательно, то значение строки с кодом 040 соответствует данному значению, только со знаком "+".

В случае если значение, подсчитанное по алгоритму, указанному в абз. 3 п. 3, положительно, то значение по строке 040 принимается равным нулю.

Сведения, указанные на странице в строке "Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю", заверяются подписью одного из тех лиц, кто подтверждает достоверность сведений на первой странице, и проставляется дата подписания.

Раздел 2 налоговой декларации

Раздел 2 налоговой декларации является основным расчетным разделом. Именно на основании сведений, представленных в данном разделе, производится расчет налоговой базы и непосредственно расчет налога. Таким образом, разд. 2 заполняется как российскими организациями, так и иностранными организациями, осуществляющими деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства. При этом, согласно п. 5.2 Приказа МНС России от 23 марта 2004 г. N САЭ-3-21/224, разд. 2 заполняется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по месту нахождения организации (осуществления деятельности иностранной организации через постоянное представительство), в отношении имущества каждого обособленного подразделения российской организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне места нахождения российской организации, обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

При заполнении подраздела "Расчет среднегодовой (средней) стоимости имущества за налоговый (отчетный) период", заполняются показатели по тем строкам, которые вошли в указанный срок, за который составляется налоговая декларация. Например, при составлении декларации за I квартал заполняются строки с кодами 010 - 040; таким образом, по строке 010 приводится остаточная стоимость основных средств по состоянию на 1 января отчетного года. Эта сумма равна остаточной стоимости основных средств, отраженной в предыдущей налоговой декларации по строке с кодом 150. По строке 020 указывается остаточная стоимость основных средств предприятия по состоянию на 1 февраля отчетного года, строке 030 - указывается остаточная стоимость основных средств предприятия по состоянию на 1 марта отчетного года, в строке 040 указывается остаточная стоимость основных средств предприятия по состоянию на 1 апреля отчетного года. Соответственно, при расчете налога за полугодие строки 010 - 040 переносятся из налоговой декларации за I квартал отчетного года, а по строкам 050 - указывается остаточная стоимость основных средств по состоянию на 1 мая отчетного года, 060 - по состоянию на 1 июня отчетного года, 070 - по состоянию на 1 июля отчетного года. Аналогичным образом заполняются строки 070 - 130. Таким образом, при заполнении налоговой декларации по налогу на имущество участвует в расчетах остаточная стоимость имущества по состоянию на последний день месяца. Это не опечатка. Дело в том, что датой принятия основного средства может быть и 1-е число месяца. Однако данные по таким основным средствам будут включены в строку - на 1-е число следующего месяца. То есть предполагается, что в декларации отражаются данные, сформированные на начало дня, сюда не входят данные, которые меняются в течение дня. Таким образом, состояние на конец месяца, которое включает в себя движение всего месяца, в том числе последнего дня, однозначно равно состоянию на начало дня следующего месяца.

При этом в соответствующих строках по графам 3 - 4 отражаются сведения об остаточной стоимости основных средств за налоговый (отчетный) период по состоянию на соответствующую дату:

- по графе 3 указывается остаточная стоимость основных средств за налоговый (отчетный) период для целей налогообложения (за исключением остаточной стоимости основных средств, используемых в деятельности, переведенной на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности), в том числе;

- по графе 4 указывается остаточная стоимость недвижимого имущества.

По строке с кодом 140 указывается среднегодовая (средняя) стоимость имущества за налоговый (отчетный) период, исчисленная путем сложения данных по строкам по графе 3 и деленная на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на один, то есть по количеству строк, которые подлежат заполнению за отчетный период.

Так, при представлении налогового расчета по авансовому платежу за I квартал как частное от деления на четыре суммы значений по графе 3 строк с кодами 010 - 040; при представлении налогового расчета по авансовому платежу за полугодие как частное от деления на семь суммы значений по графе 3 строк с кодами 010 - 070; при представлении налогового расчета по авансовому платежу за 9 месяцев как частное от деления на 10 суммы значений по графе 3 строк с кодами 010 - 100; при представлении налоговой декларации за налоговый период (календарный год) как частное от деления на 13 суммы значений по графе 3 строк с кодами 010 - 130.

Если часть имущества (или все) не облагается налогом на имущество, то заполняется также разд. 5 данной декларации. По строке с кодом 150 указывается среднегодовая (средняя) стоимость не облагаемого налогом имущества за налоговый (отчетный) период, значение которой соответствует значению строки с кодом 160 разд. 5 (с соответствующими кодом по ОКATO, отметкой по коду строки 010 в ячейке "прочее имущество", налоговой ставкой по строке с кодом 170, равной налоговой ставке, указанной в строке с кодом 180 разд. 2).

Порядок заполнения разд. 5 будет приведен ниже.

Непосредственно расчет суммы налоговых обязательств производится в подразделе "Расчет суммы налога (авансового платежа по налогу)". Налоговая база указывается по строке с кодом 160. Обратите внимание, что данный показатель приводится только при представлении налоговой декларации за год. Налоговая база по итогам года рассчитывается как разница значений строк с кодами 140 и 150 данного раздела.

Строка с кодом 170 заполняется только в случае, если региональным законом для данной категории налогоплательщиков по данному имуществу установлена льгота в виде снижения ставки в соответствии с Классификатором налоговых льгот.

Коды налоговых льгот см. в Инструкции по заполнению налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовому платежу).

В случае если в регионе установлены льготы по налогу на имущество, то код льготы отражается в виде понижения налоговой ставки для данной категории налогоплательщиков по данному имуществу по строке 170. В случае если для данной категории налогоплательщиков по данному имуществу не установлена льгота по налогу в виде снижения ставки, то по указанной строке ставится прочерк.

По строке с кодом 180 отражается налоговая ставка, установленная законом субъекта Российской Федерации для данной категории налогоплательщиков по соответствующему имуществу (видам имущества). Таким образом, по строке 180 отражается налоговая ставка, применяемая налогоплательщиком, с учетом установленной льготы.

Строка с кодом 190 заполняется только при представлении налоговой декларации по итогам года. В этой строке отражается сумма налога за год, исчисленная как произведение налоговой базы и установленного процента ставки налога.

При представлении налогового расчета по авансовому платежу за отчетный период по строке с кодом 190 ставится прочерк.

По строке с кодом 200 отражается сумма авансового платежа по налогу, рассчитанная за квартал. Для этого следует разность строк с кодами 140 и 150 поделить на четыре и умножить на процентную налоговую ставку, значение которой указано в строке с кодом 180. Строка с кодом 200 заполняется только при представлении налоговых расчетов по авансовому платежу. При представлении налоговой декларации за налоговый период по строке с кодом 200 ставится прочерк. Фактически по итогам каждого отчетного квартала сумма, указанная по строке 200, и является налоговым обязательством предприятия по налогу на имущество за этот период.

По строке с кодом 210, заполняемой только при представлении налоговой декларации по итогам года, отражается сумма авансовых платежей, исчисленных по окончании отчетных периодов (I квартал, полугодие, 9 месяцев). Для заполнения строки 210 следует взять все сданные авансовые расчеты в течение года и сложить значения строк с кодами 200 разд. 2 (с соответствующими кодами по ОКATO и налоговыми ставками). Таким образом, значение строки 210 будет отражать сумму начисленных в течение налогового периода авансовых платежей по налогу на имущество.

Строка с кодом 220 заполняется только в случае установления законом субъекта Российской Федерации для отдельной категории налогоплательщиков налоговой льготы в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

По строке с кодом 220 в соответствии с Классификатором налоговых льгот, приведенным выше, указывается код налоговой льготы, установленной законом субъекта Российской Федерации для соответствующей категории налогоплательщиков, в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

Строка с кодом 230 заполняется только в случае установления законом субъекта Российской Федерации для данной категории налогоплательщиков налоговой льготы в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

По строке с кодом 230 указывается сумма налоговой льготы (льготы по авансовому платежу), уменьшающей сумму налога (авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в бюджет.

Например: законом субъекта Российской Федерации установлена льгота для данной категории налогоплательщиков в виде уплаты в бюджет 80 процентов суммы исчисленного налога (авансового платежа по налогу).

При представлении налогового расчета по авансовому платежу значение по строке с кодом 230 должно быть подсчитано как: $(\text{значение строки с кодом 200}) \times (100\% - 80\%) : 100\%$.

При представлении налоговой декларации по налогу значение по строке с кодом 230 должно быть подсчитано как: $(\text{значение строки с кодом 190} - \text{значение строки с кодом 210}) \times (100\% - 80\%) : 100\%$.

По строке с кодом 240 указывается код по ОКАТО, по которому подлежит уплате сумма налога (авансового платежа по налогу).

Раздел 3 налоговой декларации

В случае, когда иностранная организация признана налогоплательщиком налога на имущество и в то же время указанная организация осуществляет деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, а также когда объекты недвижимого имущества иностранных организаций не относятся к деятельности иностранных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, данные иностранные организации заполняют разд. 3 налоговой декларации налога на имущество.

По сути, данный раздел имеет много общего по правилам заполнения разд. 2.

Так, по строке с кодом 010 указывается наименование объекта недвижимого имущества согласно свидетельству о государственной регистрации прав на объект недвижимого имущества, или его адрес, или инвентарный (условный) номер.

По строке с кодом 020 указывается инвентаризационная стоимость объекта недвижимого имущества, в том числе:

По строке с кодом 030 указывается инвентаризационная стоимость объекта недвижимого имущества, не подлежащего налогообложению.

По строке с кодом 040 указывается код налоговой льготы в соответствии с Классификатором налоговых льгот (приведен выше).

По строке с кодом 050 указывается доля инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества на территории субъекта Российской Федерации (в десятичных дробях с точностью до сотых долей).

По строке с кодом 060, которая заполняется только по итогам года, указывается налоговая база по объекту недвижимого имущества, рассчитанная как:

- произведение (с округлением до целых единиц) разности значений строк с кодами 020 и 030 и значения строки с кодом 050 в случае заполнения разд. 3 по объекту недвижимого имущества, имеющему фактическое место нахождения на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации);

- разности значений строк с кодами 020 и 030 при заполнении разд. 3 по другим объектам недвижимого имущества.

По строке с кодом 070 отражается налоговая ставка, установленная законом субъекта Российской Федерации для данной категории налогоплательщиков.

По строке с кодом 080, заполняемой только при представлении налоговой декларации по налогу по итогам года, отражается сумма налога за налоговый период, определяемая как произведение значений строк с кодами 060 и 070, деленное на 100.

По строке с кодом 090, заполняемой только при представлении налогового расчета по авансовому платежу, отражается сумма авансового платежа по налогу за отчетный период, рассчитанная как $1/4$ разности значений строк с кодами 020 и 030, помноженная на процентную налоговую ставку, указанную по строке 070 данного раздела.

По строке с кодом 100, заполняемой только при представлении налоговой декларации по налогу по итогам года, отражается сумма авансовых платежей за отчетные периоды, исчисленная как сумма значений строк с кодами 090 разд. 3 с соответствующими кодами по ОКАТО налоговых расчетов по авансовым платежам, представленных за все отчетные периоды данного налогового периода.

По строке с кодом 110 указывается код по ОКАТО, по которому подлежит уплате сумма налога (авансового платежа по налогу).

Состав налоговой декларации
для иностранных организаций, имеющих
недвижимое имущество на территории Российской Федерации

Согласно ст. 373 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, признаются плательщиками налога на имущество организаций.

В соответствии с п. 2 указанной статьи Кодекса деятельность иностранной организации признается приводящей к образованию постоянного представительства в Российской Федерации в соответствии со ст. 306 Кодекса, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Согласно ст. 373 Кодекса, наличие в собственности у иностранной организации недвижимого имущества на территории Российской Федерации является основанием для признания ее плательщиком налога на имущество организаций, независимо от наличия соглашения об избежании двойного налогообложения.

В то же время при определении порядка налогообложения объекта недвижимого имущества следует иметь в виду закрепленную ст. 7 Кодекса приоритетность норм международных договоров Российской Федерации, касающихся налогообложения и сборов, перед нормами Кодекса.

В соглашениях об избежании двойного налогообложения обычно предусмотрено, что капитал, представленный недвижимым имуществом, принадлежащий резиденту одного Договаривающегося Государства и находящийся в другом Договаривающемся Государстве, может облагаться налогом в этом другом Государстве.

Таким образом, принадлежащее иностранной организации - нерезиденту Российской Федерации здание может облагаться налогом на имущество организаций в Российской Федерации. Данный принцип работает в случае, когда в соглашении об избежании двойного налогообложения среди прочих налогов, на которые распространяется документ, указан и налог на имущество. При этом в статье "Капитал" ("Имущество" или иной статье, определяющей порядок налогообложения недвижимого имущества), устанавливающей метод устранения двойного налогообложения, указано, что, если нерезидент Российской Федерации владеет капиталом, который может облагаться налогами в Российской Федерации, страна, в которой организация является резидентом, освобождает такой капитал от налогообложения.

Таким образом, иностранная организация должна представить в налоговую инспекцию по местонахождению недвижимого имущества налоговую декларацию. При этом, согласно п. 6 Инструкции по заполнению налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовому платежу), утвержденной Приказом МНС России от 23 марта 2004 г. N САЭ-3-21/224, иностранными организациями в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности иностранных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, заполняется разд. 3 формы налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовому платежу) (утв. Приказом МНС России от 23 марта 2004 г. N САЭ-3-21/224). Кроме того, декларация должна содержать разд. 1 и титульный лист формы налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовому платежу).

Раздел 4 налоговой декларации

Данный раздел заполняют только организации, которые имеют недвижимое имущество, входящее в состав Единой системы газоснабжения (ЕСГС), или объекты недвижимого имущества российской организации, имеющие место фактического нахождения на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации). При этом по указанным случаям разд. 4 налоговой декларации заполняется раздельно. В случае отсутствия у организации указанных объектов разд. 4 не заполняется.

При заполнении разд. 4 отметка в строке с кодом 010 "Признак имущества (отметить знаком V)" делается в случае заполнения раздела по недвижимому имуществу, входящему в состав ЕСГС.

При заполнении подраздела "Расчет среднегодовой (средней) стоимости имущества за налоговый (отчетный) период" значения графы 3 заполняются следующим образом:

- при представлении налогового расчета по авансовому платежу за I квартал заполняются строки 020 - 050;
- при представлении налогового расчета по авансовому платежу за полугодие заполняются строки 020 - 080;
- при представлении налогового расчета по авансовому платежу за 9 месяцев заполняются строки 020 - 110;
- при представлении налоговой декларации за год заполняются строки 020 - 140.

При этом в соответствующих строках по графе 3 отражаются сведения об остаточной стоимости недвижимого имущества по состоянию на соответствующую дату.

При заполнении подраздела "Расчет среднегодовой (средней) стоимости имущества за налоговый (отчетный) период" разд. 4 по строке с кодом 150 отражается среднегодовая (средняя) стоимость недвижимого имущества за налоговый (отчетный) период, определяемая следующим образом:

- при представлении налогового расчета по авансовому платежу за I квартал - как частное от деления на четыре суммы значений строк с кодами 020 - 050;
- при представлении налогового расчета по авансовому платежу за полугодие - как частное от деления на семь суммы значений строк с кодами 020 - 080;
- при представлении налогового расчета по авансовому платежу за 9 месяцев - как частное от деления на 10 суммы значений строк с кодами 020 - 110;
- при представлении налоговой декларации за год как частное от деления на 13 суммы значений строк с кодами 020 - 140.

По строке с кодом 160 указывается среднегодовая (средняя) стоимость не облагаемого налогом недвижимого имущества за налоговый (отчетный) период, значение которой соответствует значению строки с кодом 160 разд. 5 (с соответствующими кодом по ОКATO, отметкой в соответствующей ячейке по коду строки 010, налоговой ставкой по строке с кодом 170, равной налоговой ставке, указанной в строке с кодом 200 данного разд. 4).

Заполнение подраздела "Расчет суммы налога (авансового платежа по налогу)".

По строке с кодом 170 отражается доля балансовой стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта Российской Федерации (доля балансовой стоимости имущества ЕСГС на территории соответствующего субъекта Российской Федерации).

По строке с кодом 180, заполняемой только при представлении налоговой декларации по налогу по итогам года, отражается значение налоговой базы, определяемое следующим образом:

- при заполнении разд. 4 по недвижимому имуществу, входящему в состав ЕСГС, - как разница значений строк с кодами 150 и 160 данного раздела;
- при заполнении разд. 4 по объектам недвижимого имущества российской организации, имеющим место фактического нахождения на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации), - как произведение разницы значений строк с кодами 150 и 160 и значения строки с кодом 170.

По строке с кодом 190, заполняемой только в случае установления законом субъекта Российской Федерации для данной категории налогоплательщиков по данному имуществу льготы в виде снижения ставки, в соответствии с Классификатором налоговых льгот, приведенным в п. 9 настоящей Инструкции, отражается код налоговой льготы, установленной законом субъекта Российской Федерации в виде понижения налоговой ставки для данной категории налогоплательщиков по данному имуществу.

В случае если для данной категории налогоплательщиков по данному имуществу не установлена льгота по налогу в виде снижения ставки, по строке с кодом 190 ставится прочерк.

По строке с кодом 200 отражается налоговая ставка, установленная законом субъекта Российской Федерации для данной категории налогоплательщиков по соответствующему имуществу (видам имущества).

В случае установления законом субъекта Российской Федерации льготы для данной категории налогоплательщиков по данному имуществу в виде снижения ставки по строке с кодом 200 отражается налоговая ставка с учетом предоставляемой льготы.

По строке с кодом 210, заполняемой только при представлении налоговой декларации за год, отражается сумма налога за налоговый период, исчисленная следующим образом:

- при заполнении разд. 4 по недвижимому имуществу, входящему в состав ЕСГС, - как произведение значений строк с кодами 180, 200 и 170, деленное на 100;

- при заполнении разд. 4 по объектам недвижимого имущества российской организации, имеющим место фактического нахождения на территории разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации), - как произведение значений строк с кодами 180 и 200, деленное на 100.

При представлении налогового расчета по авансовому платежу за отчетный период по строке с кодом 210 ставится прочерк.

По строке с кодом 220 отражается сумма авансового платежа по налогу, рассчитанная следующим образом:

- при заполнении разд. 4 по недвижимому имуществу, входящему в состав ЕСГС, - как 1/4 произведения разности значений строк с кодами 150 и 160, значений строк с кодами 200 и 170, деленного на 100.

При заполнении разд. 4 по объектам недвижимого имущества российской организации, имеющим место фактического нахождения на территории разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации), отражаемая по строке с кодом 220 сумма авансового платежа по налогу рассчитывается как 1/4 произведения разности значений строк с кодами 150 и 160, значений строк с кодами 200 и 170, деленного на 100.

Строка с кодом 220 заполняется только при представлении налоговых расчетов по авансовому платежу. При представлении налоговой декларации за налоговый период по строке с кодом 220 ставится прочерк.

По строке с кодом 230, заполняемой только при представлении налоговой декларации за налоговый период, отражается сумма авансовых платежей, исчисленных за отчетные периоды, определяемая как сумма значений строк с кодами 220 разд. 4 (с соответствующими кодами по ОКATO и налоговыми ставками) налоговых расчетов по авансовым платежам, представленных за все отчетные периоды данного налогового периода.

Строка с кодом 240 заполняется только в случае установления законом субъекта Российской Федерации для данной категории налогоплательщиков по данному имуществу налоговой льготы в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

По строке с кодом 240 в соответствии с Классификатором налоговых льгот, приведенным в п. 9 настоящей Инструкции, указывается код налоговой льготы, установленной законом субъекта Российской Федерации для данной категории налогоплательщиков по данному имуществу в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

Строка с кодом 250 заполняется только в случае установления законом субъекта Российской Федерации для данной категории налогоплательщиков налоговой льготы в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

По строке с кодом 250 указывается сумма налоговой льготы (льготы по авансовому платежу), уменьшающей сумму налога (авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в бюджет (см. пример в п. 5.4 Инструкции).

По строке с кодом 260 указывается код по ОКATO, по которому подлежит уплате сумма налога (авансового платежа по налогу).

Раздел 5 налоговой декларации

Раздел 5 заполняется только в случае наличия в муниципальном образовании с соответствующим кодом по ОКATO не облагаемого налогом (подлежащего освобождению) имущества:

- российских организаций;
- иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства.

Раздел 5 заполняется отдельно:

- по недвижимому имуществу ЕСГС;
- по объектам недвижимого имущества российской организации, имеющим место фактического нахождения на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации);
- по прочему имуществу.

Раздел 5 заполняется отдельно в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

В случае если законом субъекта Российской Федерации не установлены дифференцированные ставки по видам имущества, заполняется единый разд. 5 по прочему имуществу (по имуществу, не относящемуся к недвижимому имуществу ЕСГС и не относящемуся к объектам недвижимого имущества российских организаций, имеющим место фактического нахождения на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации)).

При заполнении разд. 5 делается соответствующая отметка в строке с кодом 010 "Признак имущества (отметить знаком V)".

При этом в строке с кодом 010 отметка в ячейке "прочее имущество" ставится в случае заполнения разд. 5 по имуществу, не относящемуся к недвижимому имуществу ЕСГС и не относящемуся к объектам недвижимого имущества российских организаций, имеющим место фактического нахождения на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации).

По строке с кодом 020 указывается код льготы в соответствии с Классификатором налоговых льгот. Классификатор налоговых льгот можно также найти в Приказе МНС России от 23 марта 2004 г. N САЭ-3-21/224 "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на имущество организации (налогового расчета по авансовым платежам) и Инструкции по ее заполнению".

По льготам, установленным законом субъекта Российской Федерации в виде снижения ставки налога и в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, разд. 5 не заполняется.

При заполнении подраздела "Расчет среднегодовой (средней) стоимости не облагаемого налогом (подлежащего освобождению) имущества за налоговый (отчетный) период" графы 3 правила заполнения аналогичны заполнению строк 030 - 120 разд. 2 декларации. Основная разница состоит в том, что в данном разделе указывается только остаточная стоимость не облагаемого налогом имущества.

По строке с кодом 160 отражается среднегодовая (средняя) стоимость не облагаемого налогом (подлежащего освобождению) имущества за налоговый (отчетный) период, рассчитанная следующим образом:

- при представлении налогового расчета по авансовому платежу за I квартал - как частное от деления на четыре суммы значений строк с кодами 030 - 060;
- при представлении налогового расчета по авансовому платежу за полугодие - как частное от деления на семь суммы значений строк с кодами 030 - 090;
- при представлении налогового расчета по авансовому платежу за 9 месяцев - как частное от деления на 10 суммы значений строк с кодами 030 - 120;
- при представлении налоговой декларации за год - как частное от деления на 13 суммы значений строк с кодами 030 - 150.

По строке с кодом 170 отражается налоговая ставка, установленная законом субъекта Российской Федерации для данной категории налогоплательщиков по данному имуществу.

По строке с кодом 180 указывается код по ОКАТО муниципального образования по месту нахождения не облагаемого налогом имущества.

Рассмотрим ситуацию, когда организация в середине года поменяла форму налогообложения. Например, применяя общий режим налогообложения, организация стала заниматься деятельностью, переведенной на ЕНВД. Как в таком случае заполнить налоговую декларацию по налогу на имущество?

Напомним, что, согласно ст. 379 Налогового кодекса, налоговым периодом по налогу на имущество является календарный год, а отчетными периодами - I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.

По итогам года организация обязана исчислить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, и сдать налоговую декларацию по налогу на имущество (не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 386 НК РФ)).

В ситуации, когда организация начинает заниматься деятельностью, переведенной на ЕНВД, имущество, используемое в такой деятельности, освобождается от налогообложения налогом на имущество. При этом остаточная стоимость такого имущества не указывается в разд. 5 декларации, как, впрочем, и в других разделах. В то же время если организация находится на общем режиме налогообложения, то несмотря на то, что вся деятельность предприятия подпадает под ЕНВД, тем не менее следует своевременно сдавать также и декларации по общему режиму налогообложения. В том числе и по налогу на имущество. Предположим, что предприятие стало заниматься деятельностью, переведенной на ЕНВД, начиная с IV квартала. При заполнении декларации по налогу на имущество по итогам года следует при заполнении разд. 2 повторить данные по строкам 010 - 110. А вот при расчете среднегодовой стоимости уже следует сумму по строкам 010 - 110 делить не на 10, а на 13. Таким образом, среднегодовая стоимость имущества уменьшится.

При этом фактическое количество месяцев, приходящееся на период, в течение которого организация являлась плательщиком налога на имущество, роли не играет (см. также Письмо Минфина России от 16 сентября 2004 г. N 03-06-01-04/32).

При представлении налоговой декларации за год сведения об остаточной стоимости основных средств по состоянию на соответствующую дату отражаются в строках разд. 2 декларации с кодами 010 - 130 (п. 5.3 Инструкции). Соответственно, в рассматриваемой ситуации строки 110 - 130 не заполняются.

Пример. Организация расположена в Республике Карелия, занимается двумя видами деятельности: пошивом верхней одежды (отнесено к легкой промышленности), а также оптовой торговлей. Законодательством региона предусмотрена ставка налога на имущество: общая - 2,2 процента, для легкой промышленности - 1,4 процента.


Остаточная стоимость основных средств по состоянию на 1 января 2007 г. составляла 1 276 398,00 руб.; остаточная стоимость основных средств по состоянию на 1 февраля 2007 г. составляла 1 267 799,00 руб. В феврале был реализован станок, таким образом, остаточная стоимость основных средств по состоянию на 1 марта 2007 г. составила 1 013 633,00 руб. В марте было приобретено основное средство на сумму 87 900,00 руб., в результате остаточная стоимость основных средств по состоянию на 1 апреля 2007 г. составляла 1 094 877,00 руб.

Часть указанного имущества используется в производстве, которое отнесено к легкой промышленности, другая - в деятельности, относящейся к оптовой торговле.

Среди основных средств есть недвижимое имущество - здание цеха по пошиву одежды. Остаточная стоимость недвижимого имущества по состоянию на 1 января 2007 г. составляет 720 121,00 руб., по состоянию на 1 февраля 2007 г. - 719 342,00 руб., по состоянию на 1 марта 2007 г. - 718 563,00 руб., по состоянию на 1 апреля 2007 г. - 717 784,00 руб.

Также в легкой промышленности используется имущество, остаточная стоимость которого составляет по состоянию на 1 января 2007 г. - 56 412,00 руб., по состоянию на 1 февраля 2007 г. - 54 719,00 руб., по состоянию на 1 марта 2007 г. - 53 026,00 руб., по состоянию на 1 апреля 2007 г. - 51 333,00 руб., по состоянию на 1 мая 2007 г. - 49 640,00 руб., по состоянию на 1 июня 2007 г. - 47 947,00 руб.

При заполнении декларации по налогу на имущество следует иметь в виду, что так как по условиям данного примера организация имеет имущество, облагаемое по разным ставкам, но находящееся в одном административно-территориальном округе, то в составе декларации следует представить титульный лист, разд. 1, содержащий сумму авансового платежа, а также два разд. 2.

 52001017	ИНН <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center; width: 180px;"> <tr><td>0</td><td>0</td><td>3</td><td>2</td><td>1</td><td>8</td><td>1</td><td>1</td><td>0</td><td>0</td><td>1</td><td>2</td></tr> </table>	0	0	3	2	1	8	1	1	0	0	1	2	Приложение N 1 к Приказу МНС России от 23.03.2004 N САЭ-3-21/224	
0	0	3	2	1	8	1	1	0	0	1	2				
КПП <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center; width: 140px;"> <tr><td>3</td><td>2</td><td>1</td><td>8</td><td>0</td><td>1</td><td>0</td><td>0</td><td>1</td></tr> </table> Стр. <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center; width: 60px;"> <tr><td>0</td><td>0</td><td>1</td></tr> </table>		3	2	1	8	0	1	0	0	1	0	0	1	Форма по КНД 1152001	
3	2	1	8	0	1	0	0	1							
0	0	1													
НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ ПО НАЛОГУ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ (НАЛОГОВЫЙ РАСЧЕТ ПО АВАНСОВОМУ ПЛАТЕЖУ)															
Вид документа: 1 - первичный, 3 - корректирующий (через дробь номер корректировки) Налоговый (отчетный) период заполняется при сдаче отчета: за месяц - 1, квартального - 3, за полугодие - 6, за 9 месяцев - 9, за год - 0, иное - 2															
Вид до- кумента <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;">1</table> / <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;"></table>	Налоговый (отчетный) период <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;">6</table>	Отчетный год <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center; width: 60px;"> <tr><td>2</td><td>0</td><td>0</td><td>7</td></tr> </table>	2	0	0	7									
2	0	0	7												
ИФНС N 18 по Республике Карелия															
Представляется в ----- (наименование налогового органа)		Код <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center; width: 60px;"> <tr><td>3</td><td>2</td><td>1</td><td>8</td></tr> </table>	3	2	1	8									
3	2	1	8												
<table style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 30%;">По месту нахождения</td> <td style="width: 30%;"> российской организации <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;">V</table> </td> <td style="width: 30%;"> обособленного подразделения, имеющего от- дельный баланс <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;"></table> </td> <td style="width: 10%;"> объекта недвижимого имущества <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;"></table> </td> </tr> <tr> <td></td> <td colspan="3" style="padding-top: 10px;"> По месту осуществления дея- тельности иностранной органи- зации через постоянное пред- ставительство <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;"></table> </td> </tr> </table>			По месту нахождения	российской организации <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;">V</table>	обособленного подразделения, имеющего от- дельный баланс <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;"></table>	объекта недвижимого имущества <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;"></table>		По месту осуществления дея- тельности иностранной органи- зации через постоянное пред- ставительство <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;"></table>							
По месту нахождения	российской организации <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;">V</table>	обособленного подразделения, имеющего от- дельный баланс <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;"></table>	объекта недвижимого имущества <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;"></table>												
	По месту осуществления дея- тельности иностранной органи- зации через постоянное пред- ставительство <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;"></table>														
(нужное отметить знаком V)															
(полное наименование организации)															
Основной государственный регистрационный номер (ОГРН) (для российских организаций) <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center; width: 200px;"> <tr><td></td><td></td><td>7</td><td>1</td><td>4</td><td>1</td><td>0</td><td>0</td><td>4</td><td>1</td><td>8</td><td>7</td><td>3</td></tr> </table>					7	1	4	1	0	0	4	1	8	7	3
		7	1	4	1	0	0	4	1	8	7	3			
Страна регистрации (инкорпорации) _____ Код страны <*> <table border="1" style="display: inline-table; width: 40px; text-align: center;"> <tr><td></td><td></td></tr> </table>															
Страна постоянного местонахождения _____ Код страны <*> <table border="1" style="display: inline-table; width: 40px; text-align: center;"> <tr><td></td><td></td></tr> </table>															
Контактный телефон -----															
Данная декларация составлена на <table border="1" style="display: inline-table; width: 40px; text-align: center;"> <tr><td></td><td></td><td></td></tr> </table> страниц с приложением подтверждающих <table border="1" style="display: inline-table; width: 40px; text-align: center;"> <tr><td></td><td></td><td></td></tr> </table> листов документов или их копий на <table border="1" style="display: inline-table; width: 40px; text-align: center;"> <tr><td></td><td></td><td></td></tr> </table>															
Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю: Смирнов Анатолий Сергеевич Руководитель ----- Фамилия, Имя, Отчество (полностью)	Заполняется работником налогового органа Сведения о представлении налоговой декларации Данная налоговая декларация представлена (нужное отметить знаком V)														
ИНН <*> <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center; width: 180px;"> <tr><td>3</td><td>2</td><td>1</td><td>8</td><td>1</td><td>2</td><td>4</td><td>0</td><td>0</td><td>1</td><td>3</td><td>5</td></tr> </table>	3	2	1	8	1	2	4	0	0	1	3	5	лично <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;"></table> по почте <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;"></table> уполномоченным представителем <table border="1" style="display: inline-table; width: 30px; text-align: center;"></table>		
3	2	1	8	1	2	4	0	0	1	3	5				
Подпись _____ Дата <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center; width: 60px;"> <tr><td>3</td><td>0</td></tr> </table> <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center; width: 60px;"> <tr><td>0</td><td>6</td></tr> </table> <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center; width: 60px;"> <tr><td>2</td><td>0</td><td>0</td><td>7</td></tr> </table>	3	0	0	6	2	0	0	7	на страницах <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center; width: 40px;"> <tr><td></td><td></td><td></td></tr> </table>						
3	0														
0	6														
2	0	0	7												
Смирнов Анатолий															

<p>Главный бухгалтер _____ Сергеевич Фамилия, Имя, Отчество (полностью)</p> <p>ИНН <**> <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center;"><tr><td>3</td><td>2</td><td>1</td><td>8</td><td>1</td><td>2</td><td>4</td><td>0</td><td>0</td><td>1</td><td>3</td><td>5</td></tr></table></p> <p>Подпись _____ Дата <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center;"><tr><td>3</td><td>0</td></tr></table> <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center;"><tr><td>0</td><td>6</td></tr></table> <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center;"><tr><td>2</td><td>0</td><td>0</td><td>7</td></tr></table></p> <p>Уполномоченный представитель _____ Фамилия, Имя, Отчество (полностью)</p> <p>ИНН <**> <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center;"><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table></p> <p>Подпись _____ МП _____ Дата <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center;"><tr><td> </td><td> </td></tr></table> <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center;"><tr><td> </td><td> </td></tr></table> <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center;"><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table></p>	3	2	1	8	1	2	4	0	0	1	3	5	3	0	0	6	2	0	0	7																												<p>с приложением подтверждающих документов на <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center;"><tr><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table> листах</p> <p>Дата представления декларации <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center;"><tr><td> </td><td> </td></tr></table> <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center;"><tr><td> </td><td> </td></tr></table> <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center;"><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table></p> <p>Зарегистрирована за № <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center;"><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table></p> <p>Категория налогоплательщика <table border="1" style="display: inline-table; text-align: center;"><tr><td> </td></tr></table> 1 - крупнейший, 2 - основной, 3 - прочие</p>																															
3	2	1	8	1	2	4	0	0	1	3	5																																																																				
3	0																																																																														
0	6																																																																														
2	0	0	7																																																																												
_____	_____																																																																														
<*> Код ВИС-Directory.																																																																															
<***> В случае отсутствия ИНН руководителя, главного бухгалтера, уполномоченного представителя следует заполнить сведения: ФИО, телефон, документ, удостоверяющий личность, и адрес места жительства в Российской Федерации на странице 2 титульного листа налоговой декларации.																																																																															

[illegible]

Сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в бюджет, руб. <*>	030	
Сумма налога, исчисленная к уменьшению, руб. <*>	040	

<*> Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (сумма налога к уменьшению) по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленного за налоговый период, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Подпись _____ Дата

--	--

--	--

--	--	--	--

Показатели	Код строки	Значение показателей
1	2	3
Среднегодовая (средняя) стоимость имущества за налоговый (отчетный) период	140	772 825
в том числе среднегодовая (средняя) стоимость необлагаемого налогом имущества за налоговый (отчетный) период	150	

52001055	ИНН	003218110012
	КПП	321801001
	Стр.	005

Форма по КНД 1152001
Раздел 00002

РАСЧЕТ СУММЫ НАЛОГА (АВАНСОВОГО ПЛАТЕЖА ПО НАЛОГУ)

(руб.)

Показатели	Код строки	Значение показателей
1	2	3
Налоговая база	160	
Код налоговой льготы (установленной в виде понижения налоговой ставки)	170	2 012 400
Налоговая ставка (%)	180	1,4
Сумма налога за налоговый период	190	
Сумма авансового платежа	200	2 705
Сумма авансовых платежей, исчисленная за предыдущие отчетные периоды	210	
Код налоговой льготы (в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет)	220	
Сумма налоговой льготы (льготы по авансовому платежу), уменьшающей сумму налога (авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в бюджет	230	
Код по ОКATO	240	

52001048

ИНН 003218110012

КПП 321801001 Стр. 006

Форма по КНД 1152001
Раздел 00002

Раздел 2. РАСЧЕТ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ И СУММЫ НАЛОГА (АВАНСОВОГО
ПЛАТЕЖА ПО НАЛОГУ) В ОТНОШЕНИИ ПОДЛЕЖАЩЕГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ ИМУЩЕСТВА
РОССИЙСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ И ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ
ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ЧЕРЕЗ
ПОСТОЯННЫЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА

РАСЧЕТ СРЕДНЕГОДОВОЙ (СРЕДНЕЙ) СТОИМОСТИ ИМУЩЕСТВА ЗА НАЛОГОВЫЙ (ОТЧЕТНЫЙ) ПЕРИОД

(руб.)

По состоянию на:	Код строки	Остаточная стоимость основных средств за налоговый (отчетный) период для целей налогообложения	
		Всего	в том числе:
			стоимость недвижимого имущества
1	2	3	4
01.01	010	499 865	
01.02	020	493 738	
01.03	030	242 044	
01.04	040	325 760	
01.05	050		
01.06	060		
01.07	070		
01.08	080		
01.09	090		
01.10	100		
01.11	110		
01.12	120		
01.01	130		

Показатели	Код строки	Значение показателей
1	2	3
Среднегодовая (средняя) стоимость имущества за налоговый (отчетный) период	140	390 352
в том числе среднегодовая (средняя) стоимость необлагаемого налогом имущества за налоговый (отчетный) период	150	

52001055

ИНН 003218110012

КПП 321801001 Стр. 007

Форма по КНД 1152001
Раздел 00002

РАСЧЕТ СУММЫ НАЛОГА (АВАНСОВОГО ПЛАТЕЖА ПО НАЛОГУ)

(руб.)

Показатели	Код строки	Значение показателей
1	2	3
Налоговая база	160	
Код налоговой льготы (установленной в виде понижения налоговой ставки)	170	
Налоговая ставка (%)	180	2,2
Сумма налога за налоговый период	190	
Сумма авансового платежа	200	2 147
Сумма авансовых платежей, исчисленная за предыдущие отчетные периоды	210	
Код налоговой льготы (в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет)	220	
Сумма налоговой льготы (льготы по авансовому платежу), уменьшающей сумму налога (авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в бюджет	230	
Код по ОКATO	240	

ОГЛАВЛЕНИЕ

От автора

Глава 1. Налог на прибыль

Налогоплательщики. Обязанность представления налоговой декларации

Общие требования к порядку заполнения налоговой декларации

Разделы налоговой декларации

Формат чисел. Убыток

Заполняем налоговую декларацию по налогу на прибыль

Титульный лист - Лист 01

Раздел 1

Приложение N 1 к Листу 02

Приложение N 2 к Листу 02

Приложение N 3 к Листу 02

Приложение N 4 к Листу 02

Лист 02

Лист 03

Лист 04

Лист 05

Определение налоговой базы по операциям с векселями

Лист 06

Лист 07

Глава 2. Налог на добавленную стоимость

Налогоплательщики. Сроки сдачи отчетности

Состав налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость

Основание для заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость

Когда возникает необходимость ведения раздельного учета

Оформление счетов-фактур в условных единицах. Правомерность. Порядок отражения указанных счетов-фактур в книгах покупок и продаж

Иностранная организация имеет несколько подразделений на территории Российской Федерации. Отчитываемся по налогу на добавленную стоимость

Оформляем скидку после того, как поставка товара уже случилась. Следует ли уточнять ранее сданную налоговую декларацию по НДС?

Организация применяет одновременно два режима налогообложения - общий и ЕНВД. В момент приобретения товаров не известно, будут ли они проданы с НДС или реализованы по режиму налогообложения, не облагаемому НДС (ЕНВД). Каким образом следует применять вычеты по НДС?

Заполняем налоговую декларацию по НДС

Структура налоговой декларации по НДС

Состав налоговой декларации в различных ситуациях

Титульный лист налоговой декларации

Раздел 1 налоговой декларации

Раздел 2 налоговой декларации

Раздел 3 (основной) налоговой декларации

Раздел 4 налоговой декларации

Какие разделы декларации заполняют экспортеры?

Раздел 5 налоговой декларации

Раздел 6 налоговой декларации

Раздел 7 налоговой декларации

Раздел 8 налоговой декларации

Раздел 9 налоговой декларации

Приложение к налоговой декларации "Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за календарный год и истекший календарный год (календарные годы)"

Глава 3. Налог на имущество

Определение стоимости основных средств

Куда и в какие сроки необходимо представлять декларацию по налогу на имущество

Обязанность представления налоговых деклараций

Имущество расположено вне места государственной регистрации организации. Куда необходимо представлять налоговую декларацию по указанному имуществу?

По принятому к учету основному средству изменилась стоимость. Следует ли пересчитывать налог на имущество?

Определение стоимости недвижимого имущества

Как решать вопрос об определении стоимости имущества, разделяя по субъектам Российской Федерации, в случае протяженности объекта?
Налог на имущество по объектам непроизводственного назначения
Структура налоговой декларации по налогу на имущество
Состав налоговой декларации
Каким образом российское предприятие может воспользоваться вычетом по уплаченному налогу на имущество на территории Республики Беларусь?
Общие правила по порядку оформления и представления налоговой декларации по налогу на имущество
Заполняем декларацию по налогу на имущество
Порядок заполнения титульного листа налоговой декларации по налогу на имущество
Раздел 1 "Сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика"
Раздел 2 налоговой декларации
Раздел 3 налоговой декларации
Состав налоговой декларации для иностранных организаций, имеющих недвижимое имущество на территории Российской Федерации
Раздел 4 налоговой декларации
Раздел 5 налоговой декларации