

Методические материалы к семинару

«Актуальные вопросы исчисления налога на прибыль».

**г. Челябинск
2013 год**

Информация об АКГ «АВУАР»

Аудиторско-консалтинговая группа «АВУАР» специализируется на оказании всесторонней и профессиональной поддержки в ведении бизнеса наших Клиентов. Мы помогаем компаниям, работающим на российском рынке решать задачи повышения прибыльности предприятий, снижения рисков текущей деятельности, планомерного и устойчивого развития, через оказание профессиональных услуг в сфере аудита, налогового консультирования, права, финансов, оценки, работы с персоналом и автоматизации бизнеса.

АКГ "АВУАР" является одной из ведущих аудиторской компанией Урало-Западносибирского региона, оказывающей консалтинговые услуги в сфере государственного и муниципального управления.

АКГ "АВУАР" - это более 11 лет безупречной работы на рынке Урало-Западносибирского региона.

Это более 100 высококлассных специалистов в постоянно действующих подразделениях и офисах в Челябинске, Москве и Екатеринбурге.

Это более 400 организаций, расположенных в Челябинской, Свердловской, Новосибирской, Волгоградской, Самарской, Курганской, Оренбургской областях, республике Алтай, г. Москве, ХМАО и ЯНАО являющихся постоянными клиентами нашей группы в области аудита, бухгалтерского, налогового, финансового и правового консультирования.

Нашим особым конкурентным преимуществом является то, что в рамках оказания аудиторских услуг нашим Заказчикам, мы, помимо проверки достоверности ведения бухгалтерского учета, рассматриваем:

- возможные риски в сфере налогового учета,
- возможные риски правового характера,
- эффективность и правильность ведения управленческого учета,
- вопросы экономической безопасности предприятия,
- эффективность работы финансовой службы предприятия,
- возможность повышения инвестиционной привлекательности предприятия,
- эффективность работы кадрового состава предприятия в целом.

Это позволяет по итогам проверки выдавать максимально четкие и конкретные рекомендации по повышению эффективности работы бизнеса наших клиентов и минимизации рисков, возникающих при работе в стремительно изменяющихся экономических условиях.

Наша компания является действительным членом СРО аудиторов Некоммерческое партнерство "Аудиторская палата России", Ассоциации Южно-Уральской аудиторской палаты, а также Южно-Уральской торгово-промышленной палаты.

АКГ «АВУАР» аккредитовано при «Саморегулируемой организации арбитражных управляющих «Южный Урал» для оказания аудиторских и консалтинговых услуг.

По материалам рейтинговых агентств наша компания уверенно входит в число лидеров рынка аудита и консалтинга Урало-Сибирского региона.

Профессиональные риски АКГ "АВУАР" застрахованы. Страховая сумма составляет 6 000 000 (Шесть миллионов рублей).

Аудиторско-консалтинговая группа «АВУАР» с успехом прошла внешний контроль качества аудиторской деятельности и соблюдения требований профессиональной этики и получила соответствующее свидетельство Аудиторской палаты России.

Аудиторско-консалтинговая группа «АВУАР» имеет все виды государственных лицензий, необходимых для оказания профессиональных услуг по основному предмету ее деятельности.

Содержание

1.	Изменения с 2013 года, касающиеся исчисления налога на прибыль	стр.	
1.1	Операции с амортизируемым имуществом	стр.	4
1.1.1	Определение остаточной стоимости основных средств	стр.	4
1.1.2.	Отмена восстановления амортизационной премии	стр.	5
1.1.3	Изменение даты начала амортизации по объектам недвижимости и даты признания дохода от реализации недвижимости (сближение или расхождение с бухгалтерским учетом)	стр.	6
1.2	Основание признания долгов безнадежными	стр.	7
1.3	Порядок нормирования расходов в виде процентов по долговым обязательствам.	стр.	8
2.	Сложные вопросы, возникающие при составлении налоговой декларации по налогу на прибыль	стр.	10
2.1	Убытки по отдельным операциям	стр.	10
2.2	Убытки от реализации права на земельный участок	стр.	12
2.3	Убытки от реализации прав требований	стр.	13
2.4	Убытки от деятельности, связанной с использованием обслуживающих производств и хозяйств	стр.	17
2.5	Убытки прошлых лет	стр.	17
2.6	Заполнение декларации организациями, имеющими в своем составе особые подразделения	стр.	18
2.7	Исправление ошибок в налоговой декларации	стр.	44

1.1. Операции с амортизируемым имуществом

1.1.1. Определение остаточной стоимости основных средств.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию до 2013 года, определяется как разница между восстановительной стоимостью таких основных средств и суммой амортизации.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию с 2013 года, после вступления в силу поправок в Налоговый кодекс, определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

При использовании налогоплательщиком объектов основных средств собственного производства первоначальная стоимость таких объектов определяется как стоимость готовой продукции, увеличенная на сумму соответствующих акцизов для основных средств, являющихся подакцизными товарами.

Первоначальная стоимость имущества, полученного в качестве объекта концессионного соглашения, определяется как рыночная стоимость такого имущества, определенная на момент его получения и увеличенная на сумму расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение и доведение такого имущества до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с настоящим Кодексом.

Остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется нелинейным методом определяется по формуле:

$$S_n = S \times (1 - 0,01 \times k)^n, \quad S_n = S * (1 - 0,01k)$$

где S_n - остаточная стоимость указанных объектов по истечении n месяцев после их включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);

S - первоначальная (восстановительная) стоимость указанных объектов;

n - число полных месяцев, прошедших со дня включения указанных объектов в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня их исключения из состава этой группы (подгруппы), не считая периода, исчисленного в полных месяцах, в течение которого такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества в соответствии с [пунктом 3 статьи 256](#) настоящего Кодекса;

k - норма амортизации (в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

При определении остаточной стоимости основных средств, в отношении которых были применены положения абзаца второго пункта 9 статьи 258 Налогового Кодекса, вместо показателя первоначальной стоимости используется показатель стоимости, по которой такие объекты включены в соответствующие амортизационные группы (подгруппы).

1.1.2 Отмена восстановления амортизационной премии.

Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов – в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со [статьей 257](#) Налогового Кодекса.

Если налогоплательщик использует предоставленное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10 процентов (не более 30 процентов – в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода, а суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп) (изменяют первоначальную стоимость объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии со [статьей 259](#) Налогового Кодекса) за вычетом не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) таких сумм.

В случае, если указанное основное средство реализовано ранее чем по истечении пяти лет с момента введения его в эксплуатацию лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком, суммы расходов, ранее включенных в состав расходов очередного отчетного (налогового) периода в соответствии с абзацем вторым настоящего пункта, подлежат включению в состав внереализационных доходов в том отчетном (налоговом) периоде, в

котором была осуществлена такая реализация.

1.1.3 Изменение даты начала амортизации по объектам недвижимости и даты признания дохода от реализации недвижимости (сближение или расхождение с бухгалтерским учетом)

Начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества, в том числе по объектам основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, независимо от даты его государственной регистрации.

Раньше для амортизации недвижимости действовали особые правила. Такие основные средства нужно было включать в состав амортизационной группы лишь после подачи документов на регистрацию. Об этом говорилось в пункте 11 статьи 258 Налогового Кодекса РФ. В современной редакции этот пункт из статьи Налогового Кодекса исключен. Раньше разрешалось начинать амортизировать недвижимое имущество, только если совпали два условия. Первое – объект недвижимости начали использовать, и второе – есть расписка, подтверждающая, что компания сдала документы на государственную регистрацию. Это подтверждалось письмом Минфина России от 14 февраля 2011 № 03-03-06/1/96.

Теперь же все гораздо проще. Можно начислять амортизацию по недвижимости так же, как и по любым другим объектам основных средств – с первого числа месяца, следующего за тем, в котором объект ввели в эксплуатацию, даже если документы на государственную регистрацию еще не переданы в Росреестр. На это указывает пункт 4 статьи 259 НК РФ.

Пример.

Компания в январе 2013 приобрела здание. В феврале руководитель подписал приказ о вводе его в эксплуатацию. Амортизацию бухгалтер начал начислять с 1 марта 2013 года.

Необходимо обратить внимание и на то, что от момента подачи документов на государственную регистрацию теперь не зависит и дата, когда нужно учесть доход от продажи недвижимости.

1.2. Основание признания долгов безнадежными

В старой трактовке Налогового Кодекса задолженность контрагента можно было учесть при расчете налога на прибыль, только если она подпадает под определение безнадежной. На практике применяли два основания для признания такой задолженности безнадежной:

- прошел срок исковой давности;
- должник ликвидирован.

С 1 января 2013 года безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) также признаются долги, невозможность взыскания которых подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства, вынесенным в порядке, установленном **Федеральным законом** от 2 октября 2007 года N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве", в случае возврата взыскателю исполнительного документа по следующим основаниям:

- невозможно установить место нахождения должника, его имущества либо получить сведения о наличии принадлежащих ему денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах, во вкладах или на хранении в банках или иных кредитных организациях;
- у должника отсутствует имущество, на которое может быть обращено взыскание, и все принятые судебным приставом-исполнителем допустимые законом меры по отысканию его имущества оказались безрезультатными.

С введением этого нового правила у предприятия будет больше возможности скорее учесть зависшую дебиторскую задолженность в составе внереализационных расходов или отнести ее на счет резерва по сомнительным долгам, если таковой создан на предприятии.

1.3 Порядок нормирования расходов в виде процентов по долговым обязательствам.

При создании поправок, вносимых в Налоговый Кодекс в 2013 году, предполагались изменения процентных ставок по займам и кредитам. Были введены Порядок нормирования расходов в виде процентов по долговым обязательствам. Под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления.

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

При этом расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце - для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения. При определении среднего уровня процентов по межбанковским кредитам принимается во внимание информация только о межбанковских кредитах. Данное положение применяется также к процентам в виде дисконта, который образуется у векселедателя как разница между ценой обратной покупки (погашения) и ценой продажи векселя.

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

При отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, - при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15 процентам - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Под ставкой рефинансирования Центрального банка Российской Федерации понимается:

в отношении долговых обязательств, не содержащих условие об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, - ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшая на дату привлечения денежных средств;

в отношении прочих долговых обязательств - ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действующая на дату признания расходов в виде процентов.

При отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается:

с 1 января по 31 декабря 2010 года включительно - равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающей ставку рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенную в 1,8 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15 процентам - по долговым обязательствам в иностранной валюте, если иное не предусмотрено настоящим пунктом;

с 1 января 2011 года по 31 декабря 2012 года включительно - равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающей ставку рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенную в 1,8 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной произведению ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации и коэффициента 0,8 - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

В отношении расходов в виде процентов по долговым обязательствам, возникшим до 1 ноября 2009 года, при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), с 1 января по 30 июня 2010 года включительно принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в два раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15 процентам - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Пример 1. Как рассчитать лимит для процентов по займу

ООО «Прогресс» 12 сентября 2012 года получило кредит в банке в размере 1 530 000 руб. под 16 процентов годовых. В договоре предусмотрено изменение процентной ставки по кредиту. Предположим, что в январе ставка рефинансирования составляет 8,25 процента годовых. Расчет норматива расходов по процентам приведен в таблице. Для сравнения в ней указан также размер лимита, который действовал бы без учета изменений 2013 года.

Показатель	Сколько процентов можно списать по правилам 2013 года	Сколько бы процентов списали, если бы действовали нормы 2012 года
Лимит расходов в виде процентов	14,85 процента (8,25% × 1,8)	9,08 процента (8,25% × 1,1)
Фактический размер процентов за январь	20 791,23 руб. (1 530 000 руб. × 16% : 365 дн. × 31 дн.)	
Сумма процентов, которую можно включить в состав расходов за январь	19 296,86 руб. (1 530 000 руб. × 14,85% / 365 дн. × 31 дн.)	11 799,02 руб. (1 530 000 руб. × 9,08% / 365 дн. × 31 дн.)

В учете бухгалтер сделал следующие проводки:

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 66 субсчет «Расчеты по процентам по кредиту» □— 20 791,23 руб. — начислены проценты по кредиту;

ДЕБЕТ 99 субсчет «Постоянные налоговые обязательства» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» □— 298,87 руб. ((20 791,23 руб. – 19 296,86 руб.) × 20%) — отражено постоянное налоговое обязательство

2. Особенности заполнения декларации по налогу на прибыль организаций

2.1 Убытки по отдельным операциям

Особое внимание при заполнении листа 02 необходимо уделить отражению в соответствующих строках декларации сумм убытков, которые принимаются для целей налогообложения в специальном порядке. К таким убыткам, в частности, относятся убытки от реализации амортизируемого имущества, права на земельный участок, реализации прав требования и выполнения работ (оказания услуг) обслуживающими производствами и хозяйствами. Рассмотрим каждый вид убытков по отдельности.

Убытки от реализации амортизируемого имущества включаются в состав прочих расходов организации равными долями в течение срока, который определяется как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации (п.3 ст. 268 РКРФ). Размер полученного убытка необходимо в полном объеме отразить по строке 060 приложения № 3. Та часть убытка,

которая уменьшает доходы в текущем отчетном (налоговом) периоде, отражается в приложении № 2 по строке 100.

Пример 1

В октябре 2012 года ЗАО «Меридиан» продало автомобиль за 365 800 руб. (за минусом НДС). По данным налогового учета его остаточная стоимость составила 431 575 руб. Расходов, связанных с реализацией основного средства, у организации не было. Срок полезного использования автомобиля — 60 месяцев, а фактический срок его эксплуатации до момента продажи — 45 месяцев.

ЗАО «Меридиан» от реализации автомобиля получило убыток в сумме 65 775 руб. (365 800 руб. – 431 575 руб.).

В соответствии с [пунктом 3](#) статьи 268 НК РФ организация может списать полученный убыток по частям в течение оставшегося срока эксплуатации автомобиля, то есть в течение следующих 15 месяцев (60 мес. – 45 мес.). В состав прочих расходов организация будет ежемесячно включать сумму 4385 руб. (65 775 руб. : 15 мес.). Таким образом, в IV квартале 2012 года должно быть списано расходов в сумме 8770 руб. (за ноябрь и декабрь). При заполнении декларации по налогу на прибыль за IV квартал 2012 года организация должна отразить суммы, связанные с реализацией автомобиля, следующим образом. В [приложении № 3](#) к листу 02 она должна указать:

- 1. по [строке 010](#) — количество сделок по реализации амортизируемого имущества в отчетном периоде — 1;*
- 2. по [строке 020](#) — число объектов, реализованных с убытком, — 1;*
- 3. по [строке 030](#) — выручку от реализации автомобиля — 365 800 руб.;*
- 4. по [строке 040](#) — остаточную стоимость автомобиля — 431 575 руб.;*
- 5. по [строке 060](#) — сумму убытка от реализации автомобиля — 65 775 руб.*

Показатели строк 030, 040 и 060 переносятся в [строки 340, 350 и 360 приложения № 3](#). Показатель строки 340 указывается также по [строке 030](#) в [приложении № 1](#) к листу 02, показатель строки 350 — по [строке 080](#) в [приложении № 2](#) к листу 02, а показатель строки 360 — по [строке 050 листа 02](#). Кроме того, в [приложении № 2](#) по [строке 100](#)

отражается сумма убытка от реализации автомобиля, относящаяся к расходам текущего отчетного периода, — 8770 руб.

2.2 Убыток от реализации права на земельный участок

Убыток от реализации права на земельный участок включается в состав прочих расходов по правилам, прописанным в [подпункте 3](#) пункта 5 статьи 264.1 НК РФ. Согласно этому подпункту сумму убытка можно относить в уменьшение налоговой базы равными долями в течение срока, который является разницей между сроком, установленным [подпунктом 1](#) пункта 3 статьи 264.1 НК РФ (то есть сроком списания расходов на приобретение права на землю), и фактическим сроком владения земельным участком. Срок списания расходов на приобретение права на землю устанавливается налогоплательщиком самостоятельно. При этом он не должен быть менее пяти лет. Фактический срок владения землей исчисляется с даты госрегистрации права собственности на землю и заканчивается в момент перехода права собственности к новому владельцу.

Обратите внимание: нормы [пункта 5](#) статьи 264.1 НК РФ распространяются на налогоплательщиков, которые заключили договоры на приобретение земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности (если на них находятся здания, строения, сооружения либо они предназначены для капитального строительства на них основных средств), в период с 1 января 2007 года по 31 декабря 2011 года.

Пример 2

ЗАО «Грант» в марте 2010 года подало документы на государственную регистрацию права собственности на приобретенный земельный участок. Право собственности было зарегистрировано в апреле 2010 года. В учетной политике для целей налогообложения организация установила, что расходы на приобретение земли она будет признавать равномерно в течение пяти лет.

В январе 2012 года ЗАО «Грант» заключило договор о продаже этого участка. Цена реализации права на землю — 2 148 000 руб. Сумма невозмещенных расходов, связанных с приобретением права на землю, к моменту реализации земельного участка составила 2 402 980 руб. Таким образом, участок продан с убытком в сумме 254 980 руб. (2 148 000 руб. – 2 402 980 руб.). Акт приема-передачи земельного участка составили в январе 2012 года.

Тогда же покупатель зарегистрировал право собственности на него.

Срок признания убытка в целях налогообложения прибыли исчисляется следующим образом. Согласно документам о праве собственности организация владела земельным участком с апреля 2010 года по январь 2012 года, то есть 22 месяца. Разница между пятилетним сроком списания расходов на землю и фактическим сроком владения земельным участком составляет 38 месяцев (60 мес. – 22 мес.). ЗАО «Грант» будет ежемесячно признавать в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль убыток в сумме 6710 руб. (254 980 руб. : 38 мес.).

Таким образом, в 2012 году будет списано расходов в сумме 73 810 руб. (6710 руб. x 11 мес.).

При заполнении декларации по налогу на прибыль за 2012 год организация должна отразить суммы, связанные с реализацией права на земельный участок, следующим образом. В [приложении № 3](#) к листу 02 она должна указать:

по [строке 240](#) — цену реализации права на земельный участок — 2 148 000 руб.;

по [строке 250](#) — сумму возмещенных налогоплательщику затрат, связанных с приобретением права на земельный участок, — 2 402 980 руб.;

по [строке 260](#) — убыток от реализации права на земельный участок — 254 980 руб.

Показатели этих строк переносятся в [строки 340, 350 и 360 приложения № 3](#). Показатель строки 340 указывается и по [строке 030](#) в [приложении № 1](#) к листу 02, показатель строки 350 — по [строке 080](#) в [приложении № 2](#) к листу 02, а показатель строки 360 — по [строке 050 листа 02](#). Кроме того, в [приложении № 2](#) по [строке 110](#) отражается сумма убытка от реализации права на земельный участок, относящаяся к расходам отчетного периода, — 73 810 руб.

2.3 Убытки от реализации прав требований

Убытки от реализации прав требований в соответствии со [статьей 279](#) НК РФ также принимаются для целей налогообложения в особом порядке. В Кодексе по этим операциям предусмотрены три ситуации:

- 1) организация — продавец товаров (работ, услуг), применяющая метод начисления,

уступает право требования долга третьему лицу до наступления срока платежа, предусмотренного договором;

2) организация — продавец товаров (работ, услуг), применяющая метод начисления, уступает право требования долга третьему лицу после наступления предусмотренного договором срока платежа;

3) организация, купившая право требования, реализует его.

Рассмотрим каждую ситуацию в отдельности.

1. Организация — продавец товаров (работ, услуг), применяющая метод начисления, уступает право требования долга третьему лицу до наступления срока платежа, предусмотренного договором.

Если от этой операции организация получила убыток (значение строки 120 [приложения № 3](#) превышает значение строки 100 [приложения № 3](#)), то сумма этого убытка отражается с учетом требований, установленных [статьей 279](#) НК РФ.

Размер убытка для целей налогообложения не может превышать сумму процентов, которую организация уплатила бы с учетом требований [статьи 269](#) НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором на реализацию товаров (работ, услуг).

Согласно [пункту 1.1](#) статьи 269 НК РФ в 2012 году в расходы включаются проценты, которые не превышают сумму, рассчитанную исходя из ставки рефинансирования Банка России, умноженной на 1,8, если задолженность рассчитывается в рублях. По долговым обязательствам в иностранной валюте в расходы включается сумма процентов, равная произведению ставки рефинансирования Банка России и коэффициента 0,8.

Пример 3

ООО «Шквал» отгрузило продукцию 11 января 2012 года на сумму 280 000 руб. ООО «Бриз». Согласно договору ООО «Бриз» должно было оплатить указанную продукцию до 31 января 2012 года. Но до наступления срока платежа ООО «Шквал» переуступает право требования долга третьему лицу — ООО «Вихрь» за 250 000 руб. 13 января 2012 года. Таким образом, от сделки получен убыток в сумме 30 000 руб. (250 000 руб. – 280 000 руб.).

Ставка рефинансирования Банка России составляет 8,5% годовых. Организация уплачивает по налогу на прибыль ежеквартальные авансовые платежи и признает доходы и расходы методом начисления. Для упрощения примера все суммы указаны без НДС.

Рассчитаем сумму убытка, которая уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль у ООО «Шквал». Срок от момента уступки права требования до срока платежа по договору купли-продажи — 18 дней.

Предельная ставка процентов равна:

$$8,5\% \times 1,8 = 15,3\%.$$

Сумма процентов по займу в размере 250 000 руб. за 18 дней составит:

$$250\,000 \text{ руб.} \times 15,3\% : 366 \text{ дн.} \times 18 \text{ дн.} = 1881 \text{ руб.}$$

Таким образом, сумму убытка в размере 1881 руб. можно признать в целях налогообложения. Оставшаяся сумма — 28 119 руб. (30 000 руб. – 1881 руб.) налоговую базу по налогу на прибыль не уменьшает.

В декларации за 2012 год в [приложении № 3](#) организация укажет:

по [строке 100](#) — выручку от реализации права требования — 250 000 руб.;

по [строке 120](#) — стоимость реализованного права требования — 280 000 руб.;

по [строке 140](#) — сумму убытка от реализации права требования, учитываемую в целях налогообложения прибыли, — 1881 руб.;

по [строке 150](#) — сумму убытка, не уменьшающую налоговую базу по налогу на прибыль, — 28 119 руб.

Показатели строк 100, 120 и 150 переносятся в строки 340, 350 и 360 [приложения № 3](#). Показатель строки 340 указывается также по [строке 030](#) в [приложении № 1](#) к листу 02, показатель строки 350 — по [строке 080](#) в [приложении № 2](#) к листу 02, а показатель строки 360 — по [строке 050](#) [листа 02](#).

2. Организация — продавец товаров (работ, услуг), применяющая метод начисления, уступает право требования долга третьему лицу после наступления предусмотренного

договором срока платежа. Убыток от этой сделки включается в состав внереализационных расходов в два этапа: половина суммы убытка — на дату уступки права требования, остальная часть — по истечении 45 дней с даты уступки права требования.

Пример 4

2 декабря 2012 года ЗАО «Сокол» реализовало ООО «Бриз» продукцию на общую сумму 320 000 руб. По условиям договора купли-продажи ООО «Бриз» должно было расплатиться с продавцом до 16 декабря 2012 года. В указанный срок ООО «Бриз» этого не сделало, поэтому ЗАО «Сокол» приняло решение уступить право требования задолженности другой организации — ООО «Алмаз». Договор уступки права требования был заключен 21 декабря 2012 года. Тогда же были получены деньги в сумме 295 000 руб. от ООО «Алмаз». Для упрощения примера все суммы указаны без НДС.

ЗАО «Сокол» для целей исчисления налога на прибыль применяет метод начисления.

Договор уступки права требования был заключен ЗАО «Сокол» после наступления срока платежа. Поэтому убыток от реализации права требования в сумме 25 000 руб. (295 000 руб. – 320 000 руб.) включается в состав внереализационных расходов в следующем порядке:

— половина — на дату уступки права требования;

— половина — по истечении 45 дней с даты уступки права требования.

Таким образом, в нашем примере сумма 12 500 руб. (25 000 руб. x 50%) включается во внереализационные расходы 21 декабря 2012 года и столько же — 4 февраля 2013 года. Первая часть убытка отражается в декларации за 2012 год. Вторая часть убытка включается в декларацию за I квартал 2013 года.

Организация, купившая право требования, реализует его. Эта операция в соответствии со [статьей 279](#) НК РФ рассматривается как реализация финансовых услуг. Убыток по данной операции учитывается в составе признанных расходов для целей налогообложения. Доход (выручка) от реализации финансовой услуги определяется как стоимость имущества, причитающегося налогоплательщику при последующей уступке права требования или прекращении соответствующего обязательства. При определении налоговой базы организация вправе уменьшить доход, полученный от реализации права требования, на сумму расходов по приобретению указанного права. Соответствующие разъяснения даны в [письме ФНС России от](#)

[11.11.2011 № ЕД-4-3/18881@](#). Таким образом, доход от этой операции отражается по строке 013 приложения № 1, а расход — по строке 059 приложения № 2 к листу 02.

2.4 Убытки от деятельности, связанной с использованием обслуживающих производств и хозяйств.

При отражении в налоговой декларации убытков от деятельности, связанной с использованием обслуживающих производств и хозяйств, необходимо учитывать следующее.

Организация, осуществляющая деятельность, поименованную в [статье 275.1](#) НК РФ, вправе признать полученные от нее убытки в текущем налоговом периоде только при соблюдении условий, установленных данной статьей. Если хотя бы одно из условий, названных в этой статье, не выполняется, налогоплательщик не может признать убытки в целях налогообложения в текущем налоговом периоде. Убытки можно перенести на будущее на срок, не превышающий 10 лет. При этом на их погашение может быть направлена только прибыль, полученная от деятельности обслуживающих производств и хозяйств. Результаты деятельности объектов обслуживающих производств и хозяйств текущего отчетного (налогового) периода (выручка, расходы и убытки) отражаются в [приложении № 3](#). В нем заполняются строки 180, 190, 200, 201, 340, 350 и 360. Сумма убытков прошлых лет, уменьшающая прибыль текущего отчетного (налогового) периода, полученную от деятельности этих объектов, указывается по строке 090 приложения № 2.

2.5 Убытки прошлых лет

Сумму убытка или части убытка, уменьшающую налоговую базу за I квартал и год, организации рассчитывают в [приложении № 4](#). В этом приложении организация определяет, какую часть убытка, полученного в предыдущие годы, можно признать в целях налогообложения в указанных периодах. В соответствии со [статьей 283](#) НК РФ организация, которая по итогам налогового периода получила убыток, вправе перенести его на будущее на срок не более 10 лет. При этом сумма полученного в предыдущем налоговом периоде убытка уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль текущего налогового периода без ограничений.

Пример 5

У ООО «Маяк» по состоянию на 1 января 2012 года имеется непогашенный убыток в сумме 282 340 руб., в том числе:

— убыток, полученный в 2007 году, — 38 750 руб.;

— убыток, полученный в 2008 году, — 243 590 руб.

Налоговая база по налогу на прибыль за 2012 год составила 150 700 руб.

Рассчитаем сумму убытка, которую ООО «Маяк» может учесть в уменьшение налоговой базы при составлении декларации за 2012 год. В уменьшение налоговой базы может быть принят убыток, полученный в предыдущие налоговые периоды, в сумме, не превышающей налоговую базу по налогу на прибыль за 2012 год, то есть 150 700 руб. Эта сумма указывается по строке 140 приложения № 4 к листу 02 декларации за 2012 год. Так как сумма непогашенного убытка — 282 340 руб. (38 750 руб. + 243 590 руб.) больше показателя строки 140, в строку 150 приложения № 4 переносится показатель строки 140 (150 700 руб.). Эта же сумма указывается по строке 110 листа 02 декларации. Сумма непогашенного на конец 2012 года убытка — 131 640 руб. (282 340 руб. – 150 700 руб.) указывается по строкам 160 и 180 приложения № 4.

В соответствии с [пунктом 3](#) статьи 283 НК РФ перенос убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены. Поэтому убыток, полученный в 2007 году, считается погашенным полностью, а убыток, полученный в 2008 году, считается погашенным частично. По итогам 2012 года этот убыток погашен в сумме 111 950 руб. (150 700 руб. – 38 750 руб.).

2.6 Заполнение декларации организациями, имеющими в своем составе обособленные подразделения.

Организации, у которых есть обособленные подразделения, в составе декларации за отчетный (налоговый) период должны представить [приложения № 5](#). В них распределяются авансовые платежи по налогу и суммы налога, подлежащие уплате в субъект РФ, между организацией (без учета входящих в нее обособленных подразделений) и обособленными подразделениями (группой обособленных подразделений, расположенных в одном субъекте РФ).

Приложение № 5 заполняется отдельно:

- по организации без входящих в нее обособленных подразделений (код расчета 1);
 - по каждому обособленному подразделению, если уплата налога осуществляется по месту нахождения каждого обособленного подразделения (код расчета 2);
 - обособленному подразделению, закрытому в течение текущего налогового периода (код расчета 3);
- группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта РФ (если уплата налога в данном субъекте РФ производится через ответственное подразделение) (код расчета 4).

По месту нахождения каждого обособленного подразделения (по месту нахождения ответственного подразделения) организации представляют налоговую декларацию, состоящую из титульного листа, подразделов 1.1 и 1.2 раздела 1 (раздел 1.2 в декларации за год не заполняется), а также приложение № 5 с показателями, относящимися к данному обособленному подразделению (группе обособленных подразделений, находящихся в одном субъекте РФ).

Организации, имеющие обособленные структурные подразделения, уплачивают налог на прибыль в федеральный бюджет в полном объеме по месту нахождения головного подразделения. Сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в региональный бюджет, организация должна заплатить как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого подразделения или по месту нахождения ответственного подразделения, через которое уплачивается налог по группе обособленных подразделений, расположенных в одном субъекте РФ. Для того чтобы рассчитать суммы налога, подлежащие уплате по месту нахождения обособленных структурных подразделений, необходимо определить долю налоговой базы, приходящуюся на каждое обособленное подразделение или на группу обособленных подразделений, если налог уплачивается через ответственное подразделение.

Доля налоговой базы отражается по строке 040 приложения № 5 и определяется в соответствии со статьей 288 НК РФ как средняя арифметическая величина двух показателей:

- 1) удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда)

обособленного подразделения в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) по организации в целом;

2) удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества обособленного подразделения в остаточной стоимости амортизируемого имущества организации в целом.

Выбранный вариант расчета доли обособленного подразделения необходимо зафиксировать в учетной политике для целей налогообложения организации.

При расчете этих показателей следует учитывать, что среднесписочная численность работников (расходов на оплату труда) и остаточная стоимость амортизируемого имущества определяются за отчетный (налоговый) период ([письмо Минфина России от 19.09.2012 № 03-03-06/1/488](#)).

Кроме того, организации, перешедшие на начисление амортизации нелинейным методом в составе амортизационных групп, вправе определять остаточную стоимость амортизируемого имущества по данным бухучета.

Пример 6

ООО «Мир уюта» зарегистрировано в Москве. Организация занимается торговлей мебелью и имеет одно обособленное подразделение — салон-магазин «Комфорт» в Ярославской области. Среднегодовая остаточная стоимость амортизируемого имущества в целом по организации за 2012 год составляет 6 023 038 руб. Среднегодовая остаточная стоимость амортизируемого имущества в обособленном подразделении, исчисленная за 2012 год, — 2 180 300 руб.

Указанный показатель в целом по организации рассчитан следующим образом.

По данным налогового учета остаточная стоимость амортизируемого имущества в целом по организации:

на 1 января 2012 года — 5 236 400 руб.;

1 февраля 2012 года — 5 810 200 руб.;

1 марта 2012 года — 5 638 500 руб.;

1 апреля 2012 года — 6 100 700 руб.;

1 мая 2012 года — 6 120 200 руб.;

1 июня 2012 года — 6 050 500 руб.;

1 июля 2012 года — 6 150 700 руб.;

1 августа 2012 года — 6 130 200 руб.;

1 сентября 2012 года — 6 180 500 руб.;

1 октября 2012 года — 6 220 700 руб.

1 ноября 2012 года — 6 190 200 руб.;

1 декабря 2012 года — 6 210 300 руб.;

31 декабря 2012 года — 6 260 400 руб.

Среднегодовая остаточная стоимость амортизируемого имущества в целом по организации за 2012 год равна:

(5 236 400 руб. + 5 810 200 руб. + 5 638 500 руб. + 6 100 700 руб. + 6 120 200 руб. + 6 050 500 руб. + 6 150 700 руб. + 6 130 200 руб. + 6 180 500 руб. + 6 220 700 руб. + 6 190 200 руб. + 6 210 300 руб. + 6 260 400 руб.) : 13 = 6 023 038 руб.

Точно так же рассчитана среднегодовая остаточная стоимость амортизируемого имущества по филиалу.

В качестве показателя для распределения сумм налога организация использует показатель среднесписочной численности работников. За 2012 год среднесписочная численность работников составила 170 человек. Из них в головном подразделении работает 119 человек, в обособленном подразделении — 51 человек.

Определим доли налоговой базы головного подразделения и обособленного подразделения для распределения сумм налога на прибыль.

Удельный вес среднесписочной численности работников обособленного подразделения в среднесписочной численности работников всей организации составляет:

$51 \text{ чел.} : 170 \text{ чел.} \times 100\% = 30\%$.

Удельный вес остаточной стоимости имущества обособленного подразделения в остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по организации составляет:

$2\,180\,300 \text{ руб.} : 6\,023\,038 \text{ руб.} \times 100\% = 36\%$.

Средняя арифметическая величина этих показателей равна:

$(30\% + 36\%) : 2 = 33\%$.

Таким образом, доля налоговой базы, приходящаяся на обособленное структурное подразделение, равна 33%. Доля налоговой базы головного подразделения составляет 67% (100% – 33%).

Рассмотрим порядок заполнения [приложения № 5](#).

По **строке 030** указывается налоговая база в целом по организации. В эту строку переносится показатель строки 120 [листа 02](#) декларации.

При ликвидации обособленных подразделений (группы обособленных подразделений) в течение налогового периода в приложении за последующие после ликвидации отчетные периоды и текущий налоговый период по **строке 031** указывается налоговая база в целом по организации без учета налоговой базы, приходящейся на закрытые обособленные подразделения. Разность строк 030 и 031 должна быть равна сумме показателей строк 050 [приложений № 5](#), заполненных в отношении закрытых подразделений.

По **строке 040** отражается доля налоговой базы. В зависимости от заполняемого приложения по этой строке указывается доля налоговой базы по организации без обособленных подразделений, по каждому обособленному подразделению и по группе обособленных подразделений.

Налоговая база, указываемая исходя из доли по **строке 050**, определяется путем умножения строки 030 (или строки 031, при наличии у организации закрытых обособленных подразделений) на строку 040.

По **строке 060** проставляются ставки налога, действующие на территории субъектов, где расположены организация и ее обособленные подразделения.

По строке **070** указывается сумма налога. Она определяется путем умножения строки 050 на строку 060. Сумма строк 070 всех заполненных [приложений № 5](#) переносится в строку 200 [листа 02](#) декларации.

По строке **080** отражаются суммы начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период.

Таковыми суммами являются:

— для организаций, уплачивающих ежеквартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода, — сумма исчисленного авансового платежа по декларации за предыдущий отчетный период (строка 070 [приложения № 5](#));

— для организаций, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи с последующими квартальными расчетами, — сумма исчисленного авансового платежа согласно декларации за предыдущий период (строка 070 [приложения № 5](#)) и сумма ежемесячных авансовых платежей, причитающихся к уплате 28-го числа каждого месяца последнего квартала отчетного (налогового) периода (строка 120 [приложения № 5](#));

— для организаций, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, — сумма исчисленного авансового платежа согласно декларации за предыдущий отчетный период (строка 070 [приложения № 5](#));

— суммы авансовых платежей, доначисленных (уменьшенных) по камеральной налоговой проверке декларации за предыдущий отчетный период, результаты которой учтены налогоплательщиком в декларации за последующий отчетный (налоговый) период.

Показатель строки 080 уменьшается на сумму зачтенного в предыдущем отчетном периоде налога на прибыль (в доле, приходящейся на данное обособленное подразделение), уплаченного за пределами Российской Федерации.

Сумма строк 080 заполненных [приложений № 5](#) должна быть равна показателю строки 230 [листа 02](#) декларации.

По строке **090** отражается сумма налога, выплаченная за рубежом, которая засчитывается в уплату налога на прибыль в Российской Федерации в соответствии со

[статьей 311](#) Налогового кодекса. Причем в данной строке указывается только та часть налога, которая относится к региональному бюджету.

Строка 090 определяется следующим образом. Сначала рассчитывается удельный вес налога, начисленного в федеральный и региональный бюджеты в целом по организации (строки 190 и 200 [листа 02](#)), в общей сумме налога на прибыль (строка 180 [листа 02](#)).

Исходя из удельного веса, сумму налога, выплаченную за пределами Российской Федерации, распределяют между федеральным и региональными бюджетами.

Сумма «зарубежного» налога, относящаяся к федеральному бюджету, уменьшает сумму налога, подлежащую уплате в федеральный бюджет по месту нахождения организации (головного подразделения). Между обособленными подразделениями эта сумма не распределяется.

Сумму «зарубежного» налога, относящуюся к региональным бюджетам, нужно распределять между головным подразделением и обособленными подразделениями (группой обособленных подразделений).

Расчет и распределение суммы налога, выплаченной за пределами России, оформляют в виде отдельной справки.

Строка 100 приложений заполняется в том случае, если показатель строки 070 превышает соответственно сумму показателей строк 080 и 090. То есть если разница между строкой 070 и суммой строк 080 и 090 положительная. Если показатель строки 070 меньше суммы показателей строк 080 и 090, то сумма налога на прибыль, подлежащая уменьшению и отражаемая по строке 110, определяется в виде разницы суммы строк 080 и 090 со строкой 070.

При формировании показателей строк 100 и 110 с учетом «зарубежного» налога нужно помнить, что согласно [пункту 3](#) статьи 311 НК РФ размер засчитываемых сумм «зарубежного» налога не может превышать сумму налога, подлежащего уплате в Российской Федерации.

По **строке 120** отражаются ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в бюджет субъекта РФ в квартале, следующем за отчетным периодом.

Сумма ежемесячного авансового платежа в целом по организации (строка 310 [листа 02](#)) распределяется между головным и каждым действующим обособленным подразделением (группе обособленных подразделений) исходя из долей налоговой базы, указанных по строке 040 [приложения № 5](#). Причем суммы ежемесячных авансовых платежей на II, III и IV кварталы определяются соответственно исходя из долей налоговой базы за I квартал, полугодие, 9 месяцев текущего налогового периода.

Указанные платежи делятся по трем срокам уплаты равными долями и отражаются в соответствующих декларациях в [подразделе 1.2](#) раздела 1.

Строка 120 в декларации за налоговый период (год) не заполняется.

Строка 121 заполняется только в декларации за 9 месяцев. В нее переносится показатель строки 120. Напомним, что суммы ежемесячных авансовых платежей на IV квартал являются также ежемесячными авансовыми платежами на I квартал следующего налогового периода.

При составлении [приложения № 5](#) по закрытому обособленному подразделению в декларациях за последующие отчетные периоды и текущий налоговый период по строке 040 указывается доля налоговой базы, а по строке 050 — налоговая база в размерах, исчисленных и отраженных в декларациях за отчетный период, предшествующий кварталу, в котором оно было закрыто. Строка 120 [в приложениях № 5](#) по указанным подразделениям не заполняется.

Если в текущем отчетном периоде по сравнению с предыдущим отчетным периодом в целом по организации налоговая база снизилась, то ранее исчисленный налог на прибыль уменьшается как в целом по организации, так и по обособленным подразделениям, включая закрытые. Строка 050 [приложения № 5](#) по закрытому подразделению в данном случае определяется путем умножения строки 040 на строку 030.

На филиалы и иные обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий, корреспондентский) счет, может быть возложена обязанность по уплате налога на прибыль в бюджет субъекта РФ. В этом случае подразделение уплачивает налог по месту своего нахождения на основании сведений о сумме налога на прибыль, которые сообщает головное подразделение. Если на обособленное подразделение возложена упомянутая обязанность, то в соответствующей ячейке ставится 1. В остальных случаях

ставится 0.

Организациям, имеющим обособленные подразделения, необходимо обратить внимание на заполнение [раздела 1](#), в который вносятся итоговые показатели сумм налога, подлежащего уплате в бюджет по данным налогоплательщика. Порядок заполнения [подраздела 1.1](#) раздела 1 такими организациями изложен на с. 36.

Рассмотрим на примере, как заполняют декларацию организации, у которых есть обособленные подразделения.

Пример 7

Воспользуемся условием примера 6. Предположим, что ООО «Мир уюта» уплачивает по налогу на прибыль ежеквартальные авансовые платежи.

Рассмотрим заполнение декларации по налогу на прибыль организаций за 2012 год головным подразделением организации, которое находится в Москве.

Для упрощения примера порядок заполнения приложений к [листу 02](#) не приводится.

Декларацию следует заполнять в следующем порядке.

Сначала организация должна заполнить строки 010—190 [листа 02](#) декларации. В этом листе ООО «Мир уюта» отражает следующие показатели финансово-хозяйственной деятельности:

— по [строке 010](#) — доходы от реализации — 10 446 800 руб.;

— по [строке 020](#) — внереализационные доходы — 250 200 руб.;

— по [строке 030](#) — расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации, — 8 114 600 руб.;

— по [строке 040](#) — внереализационные расходы — 195 400 руб.

Затем заполняется строка 060. Она равна:

10 446 800 руб. + 250 200 руб. – 8 114 600 руб. – 195 400 руб. = 2 387 000 руб.

Поскольку показателей, подлежащих отражению по строкам 070—090 и 110, у

организации нет, далее заполняются строки 100 и 120. В них переносится показатель строки 060 — 2 387 000 руб.

Таким образом, налоговая база, с которой ООО «Мир уюта» должно исчислить налог на прибыль за 2012 год, равна 2 387 000 руб.

Далее заполняется строка 150. Строки 140, 160 и 170 организации, у которых есть обособленные структурные подразделения, не заполняют. По строке 150 указывается ставка налога на прибыль в федеральный бюджет — 2%.

Сумма налога на прибыль в целом по организации составляет:

2 387 000 руб. x 20% = 477 400 руб.

Этот показатель отражается по строке 180 листа 02 декларации.

Затем надо распределить сумму налога на прибыль по бюджетам разных уровней.

ООО «Мир уюта» должно заплатить налог в федеральный бюджет (по организации в целом), в бюджет г. Москвы (по головному подразделению) и в бюджет Ярославской области (по обособленному подразделению).

Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в федеральный бюджет, указывается по строке 190 листа 02 декларации. Эта сумма составляет 47 740 руб. (2 387 000 руб. x 2%).

Распределение налога на прибыль в бюджеты субъектов РФ между головным и обособленным подразделениями производится в приложении № 5. Организация должна заполнить два таких приложения: отдельно по головному и обособленному подразделениям.

Налог распределяется исходя из доли налоговой базы, приходящейся на головное и обособленное подразделения. В нашем примере доля головного подразделения составляет 67%, обособленного подразделения — 33% (см. пример б).

Исчисленные суммы налога в бюджеты субъектов РФ указываются по строке 070 соответствующих приложений № 5 и по строке 200 листа 02. При этом сумма налога в бюджеты субъектов РФ, отражаемая по строке 200 листа 02, определяется путем сложения сумм налога в бюджет г. Москвы и бюджет Ярославской области:

287 872 руб. + 141 788 руб. = 429 660 руб.

Предположим, что сумма начисленных авансовых платежей в 2012 году в ООО «Мир юта» равна 354 787 руб., в том числе:

— в федеральный бюджет — 41 835 руб.;

— в бюджет г. Москвы — 256 030 руб.;

— в бюджет Ярославской области — 56 922 руб.

Общая сумма авансовых платежей, начисленных за налоговый период (354 787 руб.), указывается по строке 210 листа 02, сумма авансовых платежей, начисленных в федеральный бюджет (41 835 руб.), — по строке 220 листа 02.

Суммы начисленных авансовых платежей в бюджеты субъектов РФ отражаются по строке 080 соответствующих приложений № 5 и по строке 230 листа 02 декларации. Чтобы заполнить строку 230 листа 02, нужно сложить суммы начисленных авансовых платежей в бюджет г. Москвы и бюджет Ярославской области.

Эта сумма равна:

256 030 руб. + 56 922 руб. = 312 952 руб.

Затем рассчитываются суммы налога на прибыль, подлежащие доплате в бюджеты по итогам налогового периода (2012 года).

Сумма налога на прибыль, подлежащая доплате по месту нахождения головного подразделения по сроку 28 марта 2013 года, составит:

— в федеральный бюджет — 5905 руб. (47 740 руб. – 41 835 руб.);

— в бюджет г. Москвы — 31 842 руб. (287 872 руб. – 256 030 руб.) (строка 100 приложения № 5).

Налог к доплате по обособленному подразделению составит:

— в бюджет Ярославской области — 84 866 руб. (141 788 руб. – 56 922 руб.) (строка 100 приложения № 5).

Эти суммы указываются также по строкам 270 и 271 листа 02 декларации. По строке 270 отражается сумма налога на прибыль, подлежащая доплате в федеральный бюджет, —

5905 руб. По строке 271 — сумма налога на прибыль, подлежащая доплате в бюджеты субъектов Российской Федерации, — 116 708 руб. (31 842 руб. + 84 866 руб.).

Строки 290—340 листа 02, а также строки 120 и 121 приложений № 5 организация не заполняет.

ООО «Мир уюта» в составе деклараций, которые сдаются по месту нахождения головного и обособленного подразделений, должно также представить подраздел 1.1 раздела 1. В подразделе 1.1 указываются итоговые суммы налога, которые начисляются в карточках лицевого счета налогоплательщика по месту нахождения головного и обособленного подразделений.

В подразделе 1.1 раздела 1, который сдается по месту нахождения головного подразделения, указываются суммы налога, подлежащие доплате:

— в федеральный бюджет — по организации в целом (5905 руб.);

— в бюджет субъекта РФ — по главному подразделению (31 842 руб.).

Для заполнения этого подраздела используются данные строки 270 листа 02 и строки 100 приложения № 5, заполненного по главному подразделению.

Сумма налога, подлежащая доплате в бюджет субъекта РФ по месту нахождения обособленного подразделения, указывается в подразделе 1.1 раздела 1, который подается в налоговую инспекцию по месту расположения филиала (84 866 руб.).

Лист 03 и подраздел 1.3 раздела 1 декларации

Организации могут выплачивать другим юридическим (физическим) лицам доход в виде дивидендов, а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам. Эти организации признаются налоговыми агентами. В соответствии с пунктом 4 статьи 287 НК РФ они перечисляют в федеральный бюджет налог, удержанный при выплате такого дохода, не позднее дня, следующего за днем выплаты. Налог на доходы физических лиц надо уплатить не позднее дня получения в банке денежных средств на выплату дивидендов или дня их перечисления на счета получателей (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Расчет налога на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в других организациях), а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам производится налоговыми агентами. Для этого предназначены лист 03 и подраздел

1.3 раздела 1 декларации по налогу на прибыль.

Налоговый агент включает лист 03 и подраздел 1.3 раздела 1 в декларацию за тот отчетный (налоговый) период, в котором выплачивались дивиденды. Отдельные особенности предусмотрены только для выплаты дивидендов частями за несколько отчетных периодов. Эти особенности будут рассмотрены ниже.

Организациям, которые исчисляют ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, нужно учесть следующее. Несмотря на то, что эта категория налогоплательщиков по итогам отчетных периодов внутри квартала отчитывается по упрощенной форме, при выплате дивидендов лист 03 включается в состав декларации, начиная с месяца, в котором выплачиваются дивиденды. Остальные налогоплательщики о суммах выплаченных дивидендов отчитываются ежеквартально не позднее 28-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным (налоговым) периодом. В тот же срок сдают декларацию по налогу на прибыль российские организации, которые применяют упрощенную систему налогообложения, а также те, кто уплачивает ЕНВД.

Лист 03 декларации состоит из трех разделов.

В разделе А производится расчет налога на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в других организациях, созданных на территории Российской Федерации). Его заполняют российские организации, выплатившие доход в виде дивидендов.

В разделе Б производится расчет налога на прибыль с доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, удерживаемого налоговым агентом. Этот раздел заполняется в том случае, когда российская организация выплачивает проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам, в условиях выпуска и обращения которых не предусмотрена выплата накопленного купонного дохода покупателем продавцу.

В разделе В приводится расшифровка начисленных сумм дивидендов (процентов) по каждому получателю доходов с указанием реквизитов получателя, суммы выплаченного дохода, даты перечисления дивидендов (процентов) и суммы налога.

Прежде чем подробно рассматривать порядок формирования показателей листа 03, отметим общие принципы его заполнения.

Лист 03 заполняется по каждому решению о выплате дивидендов, принятому общим собранием акционеров (участников) общества. Если налоговый агент в отчетном периоде выплачивал дивиденды по нескольким решениям, то в составе декларации должно быть представлено соответствующее количество листов 03.

Иногда организация в отчетном периоде выплачивает дивиденды несколько раз. Если эти выплаты производятся на основании одного решения, то сведения о перечисленных дивидендах и об удержанной сумме налога за этот период представляются в одном разделе А листа 03.

Частичная выплата дивидендов может приходиться на разные отчетные периоды. В этом случае раздел А листа 03 представляется в составе декларации за все отчетные периоды начиная с первой выплаты до конца текущего налогового периода. То есть если дивиденды были перечислены в I и III кварталах, раздел А листа 03 включается в декларации, которые налоговый агент подает и за полугодие, и за год.

Кроме того, лист 03 заполняется по мере выплаты дивидендов, а не по факту принятия решения об их выплате. Напомним, что срок и порядок выплаты дивидендов определяются уставом общества или решением общего собрания акционеров (участников). Для акционерных обществ применяется ограничение: указанный срок не может превышать 60 дней с момента принятия решения о выплате дивидендов. Это предусмотрено в пункте 4 статьи 42 Федерального закона от 26.12.95 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

Рассмотрим более подробно порядок заполнения разделов листа 03, а также подраздела 1.3 раздела 1 декларации, в котором отражаются итоговые суммы, подлежащие перечислению по конкретным срокам уплаты.

Раздел А листа 03

Раздел А листа 03 декларации заполняют организации, которые в налоговом периоде выплачивали дивиденды российским организациям, иностранным организациям и физическим лицам. Кроме раздела А, такая организация должна заполнить и раздел В листа 03, а также отразить исчисленную сумму налога на доходы в виде дивидендов в подразделе 1.3 раздела 1 декларации.

Раздел А является основным, так как именно в нем отражаются показатели, необходимые для расчета суммы налога. Среди них общая сумма распределенных в пользу акционеров

дивидендов, величина дивидендов, полученных самим налоговым агентом, исчисленная сумма налога и др.

Сначала в [разделе А](#) заполняются ячейки, в которых указывается вид дивидендов. При выплате промежуточных дивидендов в соответствующей ячейке ставится код 1, при выплате дивидендов по результатам финансового года — код 2. Затем заполняются ячейки, в которых ставится код налогового (отчетного) периода, за который осуществляется распределение дивидендов, и конкретный год, за отчетные (налоговые) периоды которого выплачиваются дивиденды. Например, при выплате дивидендов за 2012 год в ячейках указывается 34, 2012.

Далее заполняются следующие строки.

По **строке 010** отражается общая сумма дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками) согласно определенному решению собрания акционеров (участников). Данное решение может быть принято по результатам I квартала, полугодия, 9 месяцев и (или) финансового года. При этом в указанной строке записывается вся сумма начисленных дивидендов независимо от категории акционера (участника), которому они причитаются.

Далее отражаются суммы дивидендов, которые не участвуют при исчислении налога на прибыль, в порядке, установленном [пунктом 2](#) статьи 275 НК РФ. Эти суммы состоят из дивидендов, начисленных иностранным организациям (**строка 020**) и физическим лицам (**строка 030**), которые не являются резидентами России. С дивидендов, выплаченных иностранной организации, налог удерживается налоговым агентом по ставке 15% ([п. 3 ст. 284 НК РФ](#)) и перечисляется в федеральный бюджет одновременно с выплатой дохода, если договором об избежании двойного налогообложения с соответствующим государством не предусмотрено иное ([ст. 310 НК РФ](#)). Кроме того, организация, которая выплатила доход, в сроки, предусмотренные для подачи декларации по налогу на прибыль, должна представить в налоговые органы по месту своего нахождения налоговый расчет (информацию) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов. Форма такого расчета утверждена [приказом МНС России от 14.04.2004 № САЭ323/286@](#). Порядок его заполнения рассмотрен в отдельном разделе на с. 89.

Налог на доходы физических лиц с дивидендов, выплаченных физическому лицу,

которое не является налоговым резидентом РФ, удерживается и перечисляется в бюджет российской организацией, которая выплатила дивиденды. Этот порядок применяется при условии, что договором или соглашением об избежании двойного налогообложения с соответствующим государством не предусмотрено иное ([п. 2 ст. 214 НК РФ](#)).

С выплат физическим лицам — нерезидентам налог взимается по ставке 15% ([п. 3 ст. 224 НК РФ](#)) и перечисляется в федеральный бюджет не позднее дня получения в банке денежных средств на выплату дивидендов или дня их перечисления на счет получателя. Об этом говорится в [пункте 6](#) статьи 226 НК РФ.

По **строкам 031—034** указываются суммы дивидендов, начисленных иностранным организациям и физическим лицам, не являющимся резидентами Российской Федерации, налоги с которых подлежат удержанию в соответствии с международными договорами Российской Федерации по налоговым ставкам ниже 15%.

По **строке 040** отражаются суммы дивидендов, подлежащих распределению российским акционерам: российским организациям — плательщикам налога на прибыль, организациям, не являющимся плательщиками налога на прибыль, и физическим лицам, являющимся резидентами Российской Федерации. Показатель этой строки определяется как разность строк 010, 020 и 030.

Показатель строки 040 соответствует показателю «д» и знаменателю показателя «К» в формуле расчета налога, подлежащего удержанию налоговым агентом из доходов налогоплательщика — получателя дивидендов, приведенной в [пункте 2](#) статьи 275 Кодекса. Напомним, что показатель «д» — это общая сумма дивидендов, подлежащих распределению налоговым агентом в пользу всех получателей.

Отдельно по **строкам 041—044** расшифровываются:

— суммы дивидендов, подлежащих распределению российским организациям — плательщикам налога на прибыль и облагаемых по ставке 9%;

— суммы дивидендов, подлежащих распределению российским организациям — плательщикам налога на прибыль и облагаемых по ставке 0%;

— суммы дивидендов, подлежащих распределению физическим лицам — резидентам РФ;

— суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу лиц, не являющихся плательщиками налога на прибыль (в частности, дивиденды по акциям, находящимся в собственности РФ, субъектов РФ или муниципальных образований, а также составляющим имущество ПИФов).

В показатели указанных строк включаются суммы дивидендов, подлежащих распределению организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения, уплачивающим единый налог на вмененный доход и единый сельскохозяйственный налог.

По строкам 070 и 071 отражаются суммы дивидендов, полученных самим налоговым агентом от российских и иностранных организаций, за вычетом удержанного источником выплаты (налоговым агентом) с этих сумм налога на прибыль.

Напомним, что из налоговой базы исключаются суммы дивидендов, полученных налоговым агентом как в предыдущем, так и в текущем отчетном (налоговом) периоде.

По **строке 070** отражается сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом после даты распределения дивидендов между акционерами в предыдущем налоговом периоде, а также с начала текущего налогового периода до даты распределения дивидендов между акционерами. Таким образом, по строке 070 отражаются суммы, которые ранее не учитывались при определении налоговой базы в отношении доходов в виде дивидендов, полученных налоговым агентом. Из суммы дивидендов, указанных по строке 070, в **строку 071** вписывается сумма дивидендов, полученная налоговым агентом, за исключением дивидендов, налог с которых исчислен по ставке 0%. Показатель этой строки соответствует показателю «Д» в формуле расчета налога, приведенной в [пункте 2](#) статьи 275 НК РФ. По строке 090 указывается сумма дивидендов, используемая для исчисления налога. Она рассчитывается как разность строк 040 и 071. Если эта величина отрицательная, обязанность по уплате налога не возникает, возмещение из бюджета не производится, а по строкам 091—120 ставятся прочерки. Показатель **строки 090** соответствует разности показателей «д» и «Д» формулы расчета налога, приведенной в [пункте 2](#) статьи 275 Кодекса. По **строке 091** отражается сумма дивидендов, налог на прибыль с которых исчислен к удержанию с российских организаций по ставке 9%. Показатель определяется как сумма налоговых баз по каждому указанному налогоплательщику, рассчитанных по приведенной в [пункте 2](#) статьи 275 Кодекса формуле расчета суммы налога без применения налоговой ставки. По **строке 092** отражается сумма дивидендов, налог на прибыль с которых исчисляется к

удержанию с российских организаций по ставке 0%. Показатель определяется как сумма налоговых баз по каждому указанному налогоплательщику, рассчитанных по приведенной в [пункте 2](#) статьи 275 Кодекса формуле расчета суммы налога без применения налоговой ставки. По **строке 100** отражается исчисленная сумма налога на прибыль по ставке 9%, равная совокупности сумм налога, исчисленного по каждому налогоплательщику — российской организации. Если вся сумма распределенных дивидендов выплачивается акционерам (участникам) в том же квартале (месяце), в котором принято решение о распределении дивидендов, то сумма налога, подлежащая уплате в бюджет и отраженная в строке 100, переносится в строку 120. Причем в таких случаях [раздел А](#) листа 03 по конкретному решению о распределении дивидендов налоговый агент представляет за отчетный период, в котором были выплачены дивиденды, в последующие отчетные периоды, а также за налоговый период.

Обратите внимание: это справедливо не только для случаев, когда дивиденды выплачиваются разовым платежом. Если в квартале (месяце) налоговый агент произвел несколько выплат дивидендов, то в строке 120 надо указать общую сумму налога, исчисленную с этих выплат.

Порядок заполнения декларации усложняется, когда дивиденды выплачиваются поэтапно в течение нескольких кварталов (месяцев). В такой ситуации значения строк 100 и 120 будут отличаться. В **строке 120** налоговому агенту следует отразить ту сумму налога, которая начислена с дивидендов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчетного или налогового периода. А по **строке 110** — сумму налога, исчисленного с дивидендов, выплаченных в предыдущие отчетные (налоговые) периоды по конкретному распределению. Следует иметь в виду, что в данном случае речь идет о дивидендах, выплаченных по одному и тому же решению общего собрания акционеров (участников).

Показатель строки 110 рассчитывается как сумма величин, отраженных по строке 120 всех предыдущих отчетных периодов. Таким образом, только при выплате первой части дивидендов показатель строки 110 будет равен нулю.

Приведем пример заполнения этих строк [раздела А](#) в случаях выплаты дивидендов частями.

Пример 8

15 сентября 2012 года общее собрание акционеров приняло решение о выплате дивидендов по итогам полугодия 2012 года. Акционерное общество выплачивает дивиденды тремя частями. Первая часть в размере 60% от общей суммы распределенных дивидендов выплачивается в 15-дневный срок с даты принятия решения о выплате, вторая (30%) — в течение месяца с этой даты, а третья (10%) — в течение 60 дней с даты принятия решения.

Акционерное общество уплачивает ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли.

Предположим, общая сумма налога на прибыль, исчисленная с дивидендов, распределенных в пользу российских организаций — плательщиков налога на прибыль, составила 97 600 руб. Эту величину налоговый агент отражает в строке 100 раздела А листа 03. Причем значение этой строки не изменится во всех отчетных периодах, за которые налоговый агент представит лист 03 в соответствии с решением о распределении дивидендов от 15.09.2012.

29 сентября общество выплатило своим акционерам первую часть дивидендов, удержав налог на прибыль в размере 58 560 руб. Эту сумму налоговый агент должен отразить в строке 120 раздела А листа 03 в составе декларации за январь — сентябрь 2012 года. При этом строка 110 остается незаполненной.

12 октября 2012 года произведена вторая выплата. Сумма удержанного налога составила 29 280 руб. В декларации за январь — октябрь эту сумму нужно отразить по строке 120 раздела А, а сумму ранее уплаченного в бюджет налога в размере 58 560 руб. — в строке 110.

Последнюю выплату налоговый агент произвел 7 ноября 2012 года. Сумма удержанного с нее налога на прибыль составила 9760 руб. В декларации за январь — ноябрь 2012 года эта величина указывается в строке 120.А в строке 110 налоговый агент отражает сумму налога на прибыль, ранее удержанную при выплате дивидендов, — 87 840 руб. (фрагмент раздела А листа 03 см. в табл. 5).

Раздел Б листа 03

Раздел Б листа 03 заполняется российскими организациями — налоговыми агентами,

которые в отчетном (налоговом) периоде выплатили доход в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам.

По **строке 010** указывается налоговая база по всем получателям доходов.

Расшифровка начисленных сумм процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам производится по каждому получателю доходов по реестру с указанием полного наименования получателя, юридического адреса получателя, руководителя организации-налогоплательщика, контактного телефона, даты перечисления дивидендов, сумм дохода и налога.

По **строке 020** указывается действующая ставка по налогу на прибыль с доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам в соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 4 статьи 284 НК РФ (15 или 9%).

По **строке 030** отражается сумма налога, подлежащая уплате в бюджет. Этот показатель определяется как произведение налоговой базы и ставки налога.

По **строке 040** указывается сумма начисленного налога за предыдущие отчетные периоды.

По **строке 050** отражается сумма налога, начисленная с доходов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода.

Раздел В листа 03

В этом разделе налоговый агент расшифровывает суммы выплаченных дивидендов по конкретным получателям. При этом данные отражаются только по российским организациям — плательщикам налога на прибыль.

Раздел В заполняется и представляется в составе декларации при каждой выплате дивидендов, начисленных акционеру (участнику). Количество разделов должно соответствовать количеству акционеров российских организаций — получателей доходов. Причем даже если эти выплаты производились в одном квартале (месяце), то заполняется столько страниц раздела, скольким организациям-акционерам налоговый агент выплачивает доход.

Обратите внимание: при частичной выплате дивидендов раздел В листа 03 заполняется

в декларациях только за тот отчетный (налоговый) период, в последнем квартале (месяце) которого налоговый агент перечислил дивиденды.

В **строках 010—040** налоговый агент указывает реквизиты получателя дивидендов (наименование организации, ее местонахождение), а также сведения о руководителе организации и контактный телефон организации.

Для отражения сведений о выплаченных дивидендах предназначены строки 050—070. В **строке 050** налоговый агент проставляет дату, когда дивиденды были перечислены российской организации. Сумма выплаты вписывается в **строку 060**, а величина удержанного с нее налога на прибыль — в **строку 070**.

Подраздел 1.3 раздела 1

Общий порядок заполнения [подраздела 1.3](#) раздела 1 декларации по налогу на прибыль изложен на с. 37.

Рассмотрим, как отражаются данные в указанном подразделе, если заполнен [лист 03](#) декларации. В этом случае в **строку 010** налоговый агент должен вписать цифру 1. Это означает, что налог удерживается с суммы дивидендов. В **строке 020** проставляется код по ОКАТО. Он указывается по месту нахождения налогового агента, а не акционера (участника), из доходов которого удерживается налог. Для отражения информации о КБК предназначена **строка 030**. Налог на прибыль с доходов от долевого участия в других организациях перечисляется в федеральный бюджет по КБК 182 1 01 01040 01 1000 110. В остальных строках [подраздела 1.3](#) налоговый агент должен показать сумму подлежащего уплате налога на прибыль и сроки его перечисления в бюджет. Эти сведения в [подразделе 1.3](#) приводятся не по каждому получателю дивидендов, а в целом по одному сроку уплаты налога. Поэтому если в последнем квартале (месяце) налоговый агент единовременно выплатил дивиденды всем своим акционерам, то в [подразделе 1.3](#) заполняется только одна строка — 040. В строке 040 отражается общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по соответствующему сроку. В строку 040 переносится показатель строки 120 [раздела А](#) листа 03.

Дивиденды могут перечисляться акционерам частями. В такой ситуации сумма налога указывается отдельно по каждому сроку уплаты. Если строк для отражения всех сумм в подразделе недостаточно, то заполняется несколько страниц этого подраздела. Однако в

любом случае сумма показателей строк 040 должна соответствовать значению строки 120 [раздела А](#) листа 03. Заполняя [подраздел 1.3](#), надо учитывать еще одну особенность. Нередко дивиденды выплачиваются в одном отчетном периоде, а последний день срока перечисления налога в бюджет приходится на следующий отчетный период. Это происходит, в частности, когда дивиденды выплачиваются в конце месяца. Возникает вопрос: в декларации за какой отчетный период надо представлять [подраздел 1.3](#).

Отметим, что в данном случае действует принцип соответствия сведений о суммах налога, подлежащих уплате, которые отражены в строке 120 [раздела А](#) листа 03 и [подразделе 1.3](#) декларации за один и тот же отчетный период. Поэтому вся сумма налога, которая проставлена в строке 120 [раздела А](#) листа 03 в декларации за тот же отчетный период, должна быть указана и в [подразделе 1.3](#). Это справедливо, даже если последний день срока уплаты налога в бюджет приходится уже на следующий отчетный или налоговый период.

Рассмотрим на примере порядок заполнения декларации по налогу на прибыль организацией, выплачивающей дивиденды.

Пример 9

10 сентября 2012 года общее собрание акционеров ОАО «Рассвет» приняло решение по итогам полугодия 2012 года выплатить дивиденды в размере 720 000 руб.

Акционерами ОАО «Рассвет» являются:

— иностранная организация — 30% акций;

*— российская компания — ООО «Барьер», применяющая общий режим налогообложения,
— 45% акций;*

2 — российская организация — ООО «Кристалл», применяющая упрощенную систему налогообложения, — 20% акций;

— А.С. Володин — резидент Российской Федерации — 5% акций.

Таким образом, каждому акционеру были начислены следующие суммы

дивидендов:

— иностранной организации — 216 000 руб. (720 000 руб. x 30%);

— ООО «Барьер» — 324 000 руб. (720 000 руб. x 45%);

— ООО «Кристалл» — 144 000 руб. (720 000 руб. x 20%);

— А.С. Володину — 36 000 руб. (720 000 руб. x 5%).

Общее собрание акционеров решило выплатить дивиденды в два этапа: сначала 60%, а потом 40% от начисленной суммы. Первая часть в размере 432 000 руб. была перечислена акционерам 24 сентября 2012 года. Налог на прибыль, удержанный с этой части дивидендов, составил 22 263 руб. Вторая часть дивидендов в сумме 288 000 руб. перечислена 2 ноября 2012 года.

ОАО «Рассвет» является акционером российских юридических лиц — ОАО «Спутник» и ОАО «Восход». 1 сентября 2012 года ОАО «Спутник» выплатило ОАО «Рассвет» дивиденды по итогам полугодия 2012 года в сумме 60 000 руб. ОАО «Восход» перечислило ОАО «Рассвет» дивиденды за этот же период 2 сентября 2012 года в сумме 75 000 руб. (суммы полученных дивидендов указаны за вычетом удержанного с них налога). Все суммы дивидендов получены до распределения прибыли между акционерами общества. Причем с дивидендов, выплаченных ОАО «Спутник», источником выплаты удержан налог на прибыль организаций по ставке 9%, а дивиденды, полученные от ОАО «Восход», в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 НК РФ облагаются по ставке 0%.

ОАО «Рассвет» применяет общую систему налогообложения, ежеквартально отчитываясь по налогу на прибыль.

Рассмотрим, как общество заполнит декларацию по налогу на прибыль за 2012 год. Начнем с раздела А листа 03.

В ячейку «Вид дивидендов» надо вписать 1, поскольку выплачиваются дивиденды по результатам финансового года. В ячейках «Налоговый (отчетный) период» и «Отчетный год» указываются 34 и 2012 соответственно. Эти числа означают, что дивиденды распределены по итогам полугодия 2012 года.

После заполнения ячеек можно приступить к формированию показателей раздела А.

В строке 010 ОАО «Рассвет» отражает сумму дивидендов, распределенных в пользу всех акционеров по итогам полугодия 2012 года, — 720 000 руб.

По строке 020 отражаются дивиденды, начисленные иностранному акционеру, — 216 000 руб. Эта сумма указывается также по строке 034.

По строке 040 указываются дивиденды, подлежащие распределению российским акционерам. Эта строка равна:

720 000 руб. – 216 000 руб. = 504 000 руб.

Показатель строки 040 расшифровывается по строкам 041—044.

По строке 041 указывается 468 000 руб. Это сумма дивидендов, подлежащая выплате ООО «Барьер» (324 000 руб.) и ООО «Кристалл» (144 000 руб.).

По строке 043 отражается сумма дивидендов, распределенная в пользу А.С. Володина, — 36 000 руб.

Так как дивиденды от других организаций в сумме 135 000 руб. (75 000 руб. + 60 000 руб.) ОАО «Рассвет» получило в текущем налоговом периоде до распределения дивидендов между акционерами, их нужно отразить по строке 070.

В показатель строки 071 не включается выплата, полученная от ОАО «Восход», — 75 000 руб., поскольку она облагается налогом по ставке 0%. Таким образом, по указанной строке ОАО «Рассвет» отразит только сумму дивидендов, полученную от ОАО «Спутник», — 60 000 руб.

В строке 090 отражается сумма дивидендов, используемых для исчисления налога. Она равна разности показателей строк 040 и 071, или:

504 000 руб. – 60 000 руб. = 444 000 руб.

По строке 091 указывается сумма дивидендов по российским организациям, с которых налог на прибыль исчислен по ставке 9%. Показатель этой строки равен сумме налоговых баз, исчисленных по ООО «Барьер» и ООО «Кристалл».

Налоговая база по ООО «Барьер» равна:

$324\ 000\ \text{руб.} : 504\ 000\ \text{руб.} \times 444\ 000\ \text{руб.} = 285\ 429\ \text{руб.}$

Налоговая база по ООО «Кристалл» равна:

$144\ 000\ \text{руб.} : 504\ 000\ \text{руб.} \times 444\ 000\ \text{руб.} = 126\ 857\ \text{руб.}$

Таким образом, по строке 091 указывается 412 286 руб. (285 429 руб. + 126 857 руб.).

Обратите внимание: в показатель строки 091 включаются суммы дивидендов, выплачиваемых ООО «Кристалл». Эта организация применяет упрощенную систему налогообложения и согласно [пункту 1](#) статьи 346.15 НК РФ в составе доходов не учитывает доходы в виде полученных дивидендов. Исчислить, удержать и перечислить налог с этих сумм обязано ОАО «Рассвет» при их выплате.

По строке 100 отражается общая сумма налога дивидендов, причитающихся ООО «Барьер» и ООО «Кристалл». Сумма налога составляет:

по ООО «Барьер»

$285\ 429\ \text{руб.} \times 9\% = 25\ 689\ \text{руб.};$

по ООО «Кристалл»

$126\ 857\ \text{руб.} \times 9\% = 11\ 417\ \text{руб.}$

Показатель строки 100 равен 37 106 руб. (25 689 руб. + 11 417 руб.).

Поскольку по принятому решению о распределении дивидендов выплаты уже производились, то в строку 110 следует перенести показатель строки 120 [раздела А](#) листа 03, представленного в составе декларации за 9 месяцев 2012 года. Это сумма удержанного и перечисленного в бюджет налога с первой части выплат, то есть 22 263 руб.

В строке 120 отражается сумма налога на прибыль, исчисленного со второй части выплат:

$37\ 106\ \text{руб.} - 22\ 263\ \text{руб.} = 14\ 843\ \text{руб.}$

На основании данных листа 03 ОАО «Рассвет» заполнит **подраздел 1.3** раздела 1 декларации за 2012 год. Организация отразит:

по строке 010 — вид платежа (код) — 1;

строке 020 — ОКАТО по своему местонахождению;

строке 030 — КБК — 182 1 01 01040 01 1000 110.

По строке 040 общество укажет сумму налога, подлежащую уплате в бюджет с суммы выплаченных дивидендов, — 22 263 руб. (это значение соответствует показателю строки 120 раздела А листа 03). По реквизиту «Срок уплаты» организация впишет 03.11.2012.

Общую сумму налога, подлежащую перечислению в бюджет с дивидендов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчетного периода, необходимо расшифровать по конкретным получателям дивидендов. Для этого надо заполнить **раздел В**.

Как мы помним, среди акционеров ОАО «Рассвет» две российские организации, которые являются плательщиками налога на прибыль с полученных дивидендов: ООО «Барьер» и ООО «Кристалл». Поэтому раздел В заполняется на двух страницах отдельно в отношении каждого из этих акционеров.

Раздел В в отношении ООО «Барьер» заполняется следующим образом.

В строке 010 ОАО «Рассвет» указывает наименование получателя — Общество с ограниченной ответственностью «Барьер». В строке 020 — его местонахождение: 141011, код 50 (Московская область), г. Мытищи, ул. Коммунистическая, д. 2.

В строку 030 налоговый агент вписывает фамилию, имя и отчество руководителя организации — Абрамов Сергей Иванович, а в строку 040 — телефон организации — 583-11-02.

Дата выплаты (02.11.2012) отражается в строке 050, а сумма выплаченных дивидендов — по строке 060:

324 000 руб. x 60% = 194 400 руб.

В строку 070 вписывается сумма удержанного налога — 15 413 руб. (25 689 руб. x 60%).

В **разделе В**, заполненном по ООО «Кристалл», отражаются следующие данные.

В строке 010 ОАО «Рассвет» указывает наименование получателя — Общество с

ограниченной ответственностью «Кристалл». В строке 020 — его местонахождение: 142700, код 50 (Московская область), г. Видное, ул. Школьная, д. 71.

В строку 030 налоговый агент вписывает фамилию, имя и отчество руководителя организации — Семенов Николай Алексеевич, а в строку 040 — телефон организации — 541-32-00.

Дата выплаты (02.11.2012) отражается в строке 050. Сумма первой части дивидендов, выплаченных российской организации, — в строке 060:

$144\ 000\ \text{руб.} \times 60\% = 86\ 400\ \text{руб.}$

В строке 070 общество указывает величину удержанного налога. Эта строка равна:

$11\ 417\ \text{руб.} \times 60\% = 6850\ \text{руб.}$

2.7 Исправление ошибок в налоговой декларации.

В ситуации выявления ошибок в представленной налоговой декларации налогоплательщику следует обратиться к норме ст.81 НК РФ, регуливающей порядок подачи уточненной налоговой декларации, особенности применения которой мы и рассмотрим ниже.

Итак, налоговая декларация сдана. Однако впоследствии налогоплательщик обнаружил, что в ней не отражены некоторые сведения либо имеются ошибки, которые приводят к изменению налогооблагаемой базы и соответственно влияют на исчисленный размер налога. Значит, согласно правилам ст.81 НК РФ в налоговую декларацию требуется внести изменения. Указанные правила применяются также в отношении сборов (п. 7 ст. 81 НК РФ). Первое, что имеет значение для налогоплательщика, - определить, приводят указанные ошибки к занижению сумм налога, подлежащих уплате, либо не приводят. В зависимости от этого у налогоплательщика возникает обязанность либо право внести необходимые изменения в налоговую декларацию за соответствующий период. Выявить переплату в бюджет и заявить о ней посредством подачи корректирующей декларации - право налогоплательщика (п. 1 ст. 81 НК РФ). Что касается возникающей обязанности налогоплательщика в случае занижения сумм налога, необходимо четко представлять, как она реализуется.

Порядок подачи уточненной налоговой декларации

Согласно статьям 54 и 81 НК РФ при обнаружении в текущем налоговом периоде ошибок в

исчислении налоговой базы, относящейся к прошлым налоговым периодам, перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. Таким образом, налогоплательщиком в текущем налоговом периоде подается уточненная налоговая декларация за тот налоговый период, в котором допущена ошибка (искажение). Дополнительно к такой декларации налоговый орган требует иногда справку-расчет, в которой объясняются причины внесения изменений в ранее поданные декларации. Важно, что в уточненной налоговой декларации вы должны указать правильно исчисленные суммы налога (сбора), а не разницу между правильно исчисленной суммой налога (сбора) и суммой, отраженной в ранее представленной декларации.

При этом результаты проведенных налоговым органом проверок за уточняемый налоговый период учитывать в корректирующей декларации не следует. Срок представления уточненной декларации Налоговым кодексом РФ не установлен. Поэтому налогоплательщик может направить в налоговый орган уточненную декларацию в любое время после обнаружения ошибки. Ошибка будет считаться исправленной, только если налогоплательщиком подана уточняющая декларация. Если же до момента подачи уточненной декларации налоговый орган начнет проверку (или налогоплательщиком будет получено решение о назначении налоговой проверки), в ходе которой будет выявлена ошибка, то подавать уточненную декларацию будет поздно.

Корректирующую налоговую декларацию следует подавать по форме, которая применялась в том налоговом периоде, за который производится перерасчет (п. 5 ст. 81 НК РФ). Однако что делать, если налогоплательщик не может установить, когда ошибка или искажение были допущены? В этом случае перерасчет производится в периоде выявления ошибки (абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ), что отражается в декларации за текущий отчетный (налоговый) период.

Рассмотрим пример подачи уточненной налоговой декларации в совокупности с внесением изменений в бухгалтерском учете налогоплательщика. Организация во II квартале 2007 г. выявила ошибку, допущенную в I квартале 2007 г. Соответственно и бухгалтерская отчетность, и налоговые декларации за этот период были поданы с ошибками. В этом случае организации необходимо подать уточненные декларации в отношении налогов, неправильные декларации по которым были сданы в I квартале (НДС, налог на прибыль и др.). В бухгалтерском учете искажения исправляются в соответствии с порядком, предусмотренным п. 11 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Минфина России от 22.07.2003 N 67н. В соответствии с Указаниями в случае обнаружения

искажений в рамках одного отчетного года (до его окончания) какие-либо исправления в поданную ранее бухгалтерскую отчетность вносить не нужно. Исправления учитываются в том месяце отчетного периода, в котором они были выявлены. Следовательно, в нашем примере организация учтет изменения в бухгалтерской отчетности за первое полугодие 2007 г.

Обратите внимание! Если в результате уточнений сумма налога (сбора) уменьшается, налоговый орган вправе провести повторную выездную проверку уточняемого периода, но только если он находится в пределах трех лет, предшествующих году, в котором обнаружена ошибка (п. 10 ст. 89 НК РФ). Приведенный нами простой пример не демонстрирует, однако, тех сложностей, с которыми может столкнуться налогоплательщик при подаче, а налоговый орган - при принятии уточненной декларации.

Рассмотрим некоторые из возникающих проблем.

С одной стороны, право налогоплательщика представлять уточненные налоговые декларации не ограничено каким-либо сроком, что признают и контролирующие органы (письмо ФНС России от 12.12.2006 N ЧД-6-25/1192 "О порядке приема уточненной налоговой декларации (расчета)"). Таким образом, в случае представления налогоплательщиком в текущем году уточненной декларации за периоды, по которым срок исковой давности истек, отказать в принятии такой декларации налоговый орган не вправе.

С другой стороны, выездной налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (п. 4 ст. 89 НК РФ). Следовательно, если организацией выявлена ошибка за период, который не может быть охвачен выездной налоговой проверкой, исправлять такую ошибку не имеет смысла. Во-первых, потому что налоговый орган не сможет проверить рассматриваемый период, даже если у налогоплательщика в результате уточнения возникнет недоимка. Во-вторых, потому что налогоплательщик не сможет вернуть или зачесть переплату, если в результате исправления ошибки сумма налога (сбора) будет уменьшена.

То есть за пределами трехлетнего периода пересмотр налоговых обязательств налогоплательщика (как в сторону их увеличения, так и в сторону уменьшения) невозможен. В соответствии со ст.78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам либо возврату. При этом заявление о зачете суммы излишне уплаченного налога может быть

подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы (п. 7 ст. 78 НК РФ).

В этой связи может сложиться следующая ситуация. Налогоплательщик подает в налоговый орган уточненную налоговую декларацию с уменьшением суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, а также заявление о зачете суммы излишне уплаченного налога. Но на момент подачи заявления срок, в течение которого налоговый орган имеет право проверять поданную декларацию, уже истек. Поэтому у налогового органа отсутствуют законные основания для проведения полноценных контрольных мероприятий в отношении поданной декларации. У налогового органа естественно возникает вопрос: что делать? В таком случае Федеральная налоговая служба рекомендует налоговому органу принять уточненную декларацию, а поданное налогоплательщиком заявление о зачете (возврате) излишне уплаченных сумм налога рассмотреть с учетом самостоятельно представленных налогоплательщиком подтверждающих документов с последующим вынесением решения налоговым органом.

Из приведенной логики следует вывод: налогоплательщик, заинтересованный в проведении зачета, должен самостоятельно обеспечить налоговый орган документами, подтверждающими правомерность производимого зачета.

В отношении НДС п. 2 ст.173 НК РФ устанавливается другая точка отсчета течения "срока давности" для возмещения излишне уплаченного налога на добавленную стоимость - три года с даты окончания соответствующего налогового периода. То есть, если налоговая декларация подана по истечении трех лет после окончания налогового периода, в котором возникла положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой начисленного НДС, возмещение излишне уплаченного налога не производится (Постановление ФАС Поволжского округа от 03.03.2005 N А65-18213/2004-СА1-23). Поэтому в отношении НДС ситуация, когда возмещение возможно, но сроки для проведения налогового контроля истекли, возникнуть не может.

Другой нестандартный случай связан с подачей уточненной налоговой декларации в отношении организации, которая перестала существовать, но у которой имеется правопреемник. Такой случай может иметь место при реорганизации юридического лица, проводимой в форме присоединения. При присоединении одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреемником присоединенного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов признается присоединившее его юридическое лицо (п. 5 ст. 50 НК РФ).

Если организация-правопреемник обнаружила в декларациях, поданных присоединенным юридическим лицом до его реорганизации, ошибки, которые привели к занижению подлежащей уплате суммы налога, то она обязана внести изменения в эти налоговые декларации и представить уточненные декларации от своего имени (письмо Минфина России от 15.03.2007 N 03-02-07/1-128). Уточненная налоговая декларация представляется по месту учета организации-правопреемника.

Не стоит упускать из виду, что определенность с местом подачи уточненной декларации не освобождает организацию-правопреемника от анализа того, в какой бюджет должен был поступить недоплаченный налог. Если имеется в виду федеральный бюджет, то проблем не возникает. Но как быть, например, с суммами налога, недоплаченными в региональные бюджеты? Предположим, что в результате реорганизации в форме присоединения перестает существовать юридическое лицо, находящееся в одном из субъектов РФ. За период его деятельности обнаруживаются ошибки в содержании поданной налоговой декларации в отношении сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет этого субъекта РФ. Правопреемнику с местонахождением в другом субъекте РФ необходимо подать уточненную налоговую декларацию по месту своего учета, но недоимку по налогу ему следует погасить в бюджет того субъекта, в который этот налог должен был быть уплачен присоединенной организацией.

Рассмотрим еще одну ситуацию. Деятельность прекращает не организация, а ее обособленное подразделение. Подход, тем не менее, остается прежним: изменения в налоговые декларации по ликвидированному подразделению должна внести сама организация и представить уточненные декларации должны по месту своего нахождения. □□Каковы особенности подачи уточненной декларации, в соответствии с которой у налогоплательщика образовалась переплата? □□С 1 января 2007 г. действует новая редакция п. 1 ст.81 НК РФ <*>, в которой сказано следующее.

<*> Соответствующие изменения в ст.81 НК РФ внесены Федеральным законом от 27.07.2006 N 137-ФЗ.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению сумм налога, подлежащих уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, предусмотренном ст.81 НК РФ. □□Ранее, когда ст.81 НК РФ не содержала

вышеприведенную формулировку, указанное право налогоплательщика на практике не всегда соотносилось с обязанностью налогового органа принять такую корректирующую декларацию (во всяком случае, с точки зрения налогового органа). Сегодня неправомерность подобных действий налогового органа очевидна. Налоговый орган обязан принять такую налоговую декларацию, и зарегистрирована она должна быть не позднее рабочего дня, следующего за датой ее принятия (п. 2.5.1 Регламента принятия и ввода в автоматизированную информационную систему налоговых органов данных, представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций (расчетов), иных документов, служащих для исчисления и уплаты налогов и бухгалтерской отчетности, утвержденного Приказом МНС России от 04.02.2004 N БГ-3-06/76). Вопрос о проведении зачета сумм налога по корректирующей декларации должен решаться налоговым органом после регистрации этой декларации. В случае если налоговый орган принял решение об отказе зачета сумм излишне уплаченного налога, то данная налоговая декларация будет только зарегистрирована. В случае положительного решения о зачете инспектор аннулирует первоначальную регистрацию данной уточненной налоговой декларации и вновь регистрирует ее, но в особом порядке (письмо ФНС России от 12.12.2006 N ЧД-6-25/1192@).

Обратите внимание! Если при подаче уточненной декларации с исправленной ошибкой, выявленной в пределах трехлетнего срока, сумма налога (сбора) уменьшится (образуется переплата), налогоплательщик может и не подавать уточненную налоговую декларацию. Речь идет о праве, а не об обязанности налогоплательщика.

В заключение рассмотрим корректирующую налоговую декларацию как механизм освобождения от ответственности за неуплату (неполную уплату) сумм налога. □□ В соответствии с п. 3 ст. 81 НК РФ, если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если уточненная декларация представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки. □□

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик

освобождается от ответственности: 1) при условии, что уточняющая налоговая декларация представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта занижения сумм налога к уплате либо о назначении последним выездной налоговой проверки по соответствующему налогу за данный период, если до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие пени; 2) в случае представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплаты суммы налога. При этом указанное освобождение от ответственности предусматривает освобождение налогоплательщика и налогового агента от взыскания только штрафов, но не пеней, поскольку последние не являются мерой налоговой ответственности (п. 18 постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11.06.1999 N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации"). □□Кроме того, в постановлении Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" также указано, что в данном случае речь идет об освобождении от ответственности, предусмотренной п. 3 ст. 120 "Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения" и ст.122 "Неуплата или неполная уплата сумм налога" НК РФ.

