



Налог на прибыль

Глава 25 НК РФ

Налогоплательщики (ст.246):

Российские организации


В том числе:

- коммерческие организации
- некоммерческие организации
- бюджетные учреждения
- коммерческие банки и другие кредитные учреждения
- Центральный банк РФ
- организации с участием иностранного капитала
- страховые организации
- негосударственные пенсионные фонды

Иностраннне организации, осуществляющие свою деятельность через постоянные представительства в РФ и (или) получающие доход из источников в РФ

В том числе:

- иностранные юридические лица, другие корпоративные образования, их филиалы и представительства
- международные организации, их филиалы и представительства



**Не являются
налогоплательщиками:**

**организации по прибыли, полученной от
предпринимательской деятельности в
области игорного бизнеса**

**организации, переведенные на уплату
единого налога на вмененный доход
для определенных видов деятельности**

**организации, применяющие
упрощенную систему
налогообложения**

Объектом налогообложения является прибыль, которой признаются (ст. 247 НК РФ):

- для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ;
- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ;

Организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково» (далее в настоящей статье – участники проекта), в течение 10 лет со дня получения ими статуса участников проекта в соответствии с указанным Федеральным законом имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст. 246.1 Кодекса.

Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению.

Общие принципы определения налоговой базы изложены в ст. 274 НК РФ.

- налогоплательщики, применяющие специальные режимы, налогообложения, при исчислении налоговой базы не учитывают доходы и расходы, относящиеся к этим режимам;

- при исчислении налоговой базы не учитывают доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу;

- по прибыли, облагаемой по разным ставкам, налоговая база определяется отдельно;

- доходы, полученные в натуральной форме, включая товарообменные операции, учитываются при определении налоговой базы исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ;

- налоговая база определяется нарастающим итогом с начала налогового (отчетного) периода.

Доходы

Учитываемые для целей налогообложения

Доходы от
реализации (ст. 249
НК РФ)

Внереализационны
е доходы (ст. 250 НК
РФ)

Не учитываемые для целей налогообложения (ст. 251 НК РФ)

Статья 249. Доходы от реализации

1. Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

2. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах

□ Статья 250. Внереализационные доходы

- 1) от долевого участия в других организациях;
- 2) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы;
- 3) в виде признанных должником или подлежащих уплате должником штрафных санкций;
- 4) от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду);
- 5) в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита;
- 6) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в статье 251 настоящего Кодекса и др.

Статья 251. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

- 1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- 2) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
- 3) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал;
- 4) в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:
- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации и др.

Виды расходов


Расходы

**Учитываемые для
целей
налогообложения**

Расходы, связанные
с реализацией (ст.
253 - 264 НК РФ)


Внереализационные
расходы (ст. 265 НК
РФ)

**Не учитываемые для целей
налогообложения (ст. 270 НК РФ)**




Общие принципы признания расходов

- Согласно ст. 252 Кодекса расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.
- Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Затраты являются обоснованными, если они связаны с деятельностью, направленной на получение дохода.
- Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные первичными документами.



Расходы, связанные с производством и реализацией в ст. 253 сгруппированы по статьям и элементам затрат.

- - материальные расходы;
- - расходы на оплату труда;
- - суммы начисленной амортизации;
- - прочие расходы.



Для целей налога на прибыль расходы на производство и реализацию делятся на прямые и косвенные (п. 1 ст. 318 НК).

- К прямым, в частности, могут быть отнесены:
- - затраты на приобретение сырья и (или) материалов;
- - затраты на приобретение комплектующих изделий;
- - расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование;
- - суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Учет расходов при определении налоговой базы

Вид расходов	Особенности определения НБ
Материальные расходы (ст.254)	Стоимость тов-матер.ценностей определяется исходя из цен их приобретения, включая комиссионные, таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку. При списании используется один из четырех методов оценки.
Расходы на оплату труда (ст.255)	Признаются ежемесячно исходя из начисленных сумм, включают страховые взносы в ГВФ
Суммы амортизации (ст.256-259)	Начисляются ежемесячно по амортизируемому имуществу, находящемуся в собственности налогоплательщика, одним из двух методов, используя право ускоренной амортизации
Расходы на НИОКР(ст.262)	<ul style="list-style-type: none">- Расходы на формирование Российского фонда технологического развития и финансирования НИОКР в пределах 1,5 % доходов (валовой выручки).- Другие расходы, непосредственно связанные с выполнением научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, в сумме не более 75 процентов суммы расходов на оплату труда

Учет расходов при определении налоговой базы

(Продолжение таблицы)

Вид расходов	Особенности определения НБ
Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам (ст.266)	Размер резерва определяется на основе инвентаризации ДЗ, но не более 10 % от выручки отчетного периода. Начисляется ежемесячно или ежеквартально
Реализация амортизируемого имущества, ст. 268	Реализация амортизируемого имущества уменьшается на остаточную стоимость
Расходы при реализации товаров, ст. 268	Реализация товаров уменьшается на стоимость приобретения данных товаров (с учетом одного из четырех методов оценки покупных товаров).

Нормируемые расходы

Вид расхода	В каком размере расход можно учесть
Потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке МПЗ (подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ)	Учитываются в пределах норм естественной убыли.
Сумма взносов работодателей на накопительную часть трудовой пенсии работников	В размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда (абз. 7 п. 16 ст. 255 НК РФ)
Взносы по договорам добровольного личного страхования,	В размере, не превышающем 6% от суммы расходов на оплату труда (абз. 9 п. 16 ст. 255 НК РФ)

Взносы по договорам добровольного личного страхования, которые предусматривают выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица

В размере не более 15 000 руб. в год на каждого работника исходя из отношения общей суммы взносов по всем указанным договорам к количеству застрахованных работников (п. 16 ст. 255 НК РФ)

Расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения

В размере, не превышающем 3% от суммы расходов на оплату труда (п. 24.1 ст. 255 НК РФ)

Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов

В пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92:
легковые автомобили с рабочим объемом двигателя:
до 2000 куб. см включительно – 1200 (руб. в месяц);
свыше 2000 куб. см - 1500 (руб. в месяц);
мотоциклы - 600 (руб. в месяц)

Представительские
расходы

В размере, не
превышающем 4% от
расходов на оплату труда
за отчетный (налоговый)
период (подпункт 22 п. 1;
абз. 3 п. 2 ст. 264 НК РФ)

Отдельные виды
рекламы

В размере, не превыша
ющем 1% выручки от реализ
ации (абз. 5 п. 4 ст. 264 НК
РФ)

Сумма расходов на
создание резерва по
сомнительным долгам

Не более 10% от выручки
отчетного (налогового)
периода (абз. 5 п. 4 ст. 266
НК РФ)

Амортизируемое имущество

- В соответствии со ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более **100 000 руб.**
- Срок полезного использования определяется налогоплательщиком **самостоятельно** на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями ст. 258 Кодекса и с учетом основных средств, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 № 1.

В гл. 25 НК РФ предусмотрено два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный (п. 1 ст. 259 НК РФ).

- - метод начисления амортизации должен быть единым в отношении всех объектов амортизируемого имущества. Из этого правила есть одно исключение. Если организация выбрала нелинейный метод амортизации, то в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств и нематериальных активов, которые входят в восьмую - десятую амортизационные группы, нужно применять линейный метод амортизации (п. 3 ст. 259 НК РФ);
- - выбранный метод начисления амортизации в обязательном порядке нужно закрепить в учетной политике для целей налогообложения (абз. 4 п. 1 ст. 259 НК РФ);
- - метод начисления амортизации можно изменить с начала очередного налогового периода (абз. 4 п. 1 ст. 259 НК РФ). Однако перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации можно не чаще одного раза в пять лет. Для обратного перехода такого ограничения не установлено.

Линейный метод

Норма амортизации определяется по формуле:

$$K = (1 / N) \times 100\%,$$

где K – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

N – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества

Нелинейный метод

- Если амортизация начисляется нелинейным методом, ее ежемесячную сумму нужно рассчитывать не отдельно по каждому объекту имущества (как при линейном методе), а по амортизационной группе (подгруппе) в целом (ст. 258, п. 2 ст. 259 НК РФ).
- На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс (п. 2 ст. 259.2 НК РФ). Суммарный баланс рассчитывается как сумма остаточной стоимости всех объектов амортизируемого имущества, которые относятся к данной амортизационной группе (подгруппе) (п. 2 ст. 259.2; п. 1, 3 ст. 322 НК РФ).

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется по следующей формуле:

$$A = B \times (k / 100\%),$$

где А – сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

В – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

к – норма амортизации (в процентах) для соответствующей амортизационной группы (подгруппы), установленная п. 5 ст. 259.2 НК РФ:



Нормы амортизации при нелинейном методе

- - 1-я группа – 14,3%
- - 2-я группа – 8,8%;
- - 3-я группа – 5,6%;
- - 4-я группа – 3,8%;
- - 5-я группа – 2,7%;
- - 6-я группа – 1,8%;
- - 7-я группа – 1,3%;
- - 8-я группа – 1,0%;
- - 9-я группа – 0,8%;
- - 10-я группа – 0,7%.

Применение повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации (ст. 259.3 НК РФ)

Организация и основание	Вид имущества	Размер специального коэффициента
Все организации (подпункт 1 п. 1 ст. 259.3 НК РФ)	ОС, используемые в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности (кроме ОС 1 – 3-й амортизационных групп, в случае, если амортизация по данным ОС начисляется нелинейным методом)	Не выше 2
Сельскохозяйственные организации промышленного типа	Любые собственные ОС	Не выше 2
Организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной или туристско-рекреационной особой экономической зоны (подпункт 3 п. 1 ст. 259.3 НК РФ)	Любые собственные основные средства	Не выше 2

<p>В отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность,</p>	<p>Все основные средства, относящиеся к указанным объектам</p>	<p>Не выше 2</p>
<p>Организации (лизингодатель или лизингополучатель), на балансе у которых учитывается предмет договора лизинга (подпункт 1 п. 2 ст. 259.3 НК РФ)</p>	<p>Основные средства, являющиеся предметом договора лизинга (кроме основных средств, относящихся к 1–3-й амортизационным группам)</p>	<p>Не выше 3</p>
<p>Все организации (подпункт 2 п. 2 ст. 259.3 НК РФ)</p>	<p>Основные средства, используемые только для осуществления научно-технической деятельности</p>	<p>Не выше 3</p>

Расходы на создание резервов

Вид резерва	Основание для создания
Резерв по сомнительным долгам	ст. 266 НК РФ
Резерв на предстоящую оплату отпусков работникам и (или) в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет	п. 24 ст. 255 и ст. 324.1 НК РФ
Резерв на ремонт основных средств	ст. 260 и 324 НК РФ
Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию	ст. 267 НК РФ
Расходы на формирование резервов предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов	ст. 267.1 НК РФ
Расходы на формирование резервов предстоящих расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки	ст. 267.2 НК РФ
Расходы на формирование резервов предстоящих расходов некоммерческих организаций	ст. 267.3 НК РФ

Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками консолидированной группы налогоплательщиков (ст. 278.1 НК РФ)

- Консолидированная налоговая база, к которой применяется основная **ставка 20%**, определяется на основании суммы всех доходов и суммы всех расходов участников консолидированной группы налогоплательщиков, учитываемых в целях налогообложения налогом.
- Участники консолидированной группы налогоплательщиков самостоятельно определяют налоговую базу, к которой применяются иные налоговые ставки. Эта налоговая база не учитывается при исчислении налога по консолидированной группе налогоплательщиков.

Перенос полученного убытка на будущее

При исчислении налоговой базы налогоплательщик вправе осуществить перенос полученного убытка на будущее в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен убыток.

Это право распространяется на убытки, полученные при реализации продукции собственного производства и покупных товаров.

Убыток при реализации имущества включается в прочие расходы.

Совокупная сумма переносимого убытка в отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30% налоговой базы.

СТАВКИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

- Общая (основная) налоговая ставка составляет **20%**.
- Сумма налога на прибыль, исчисленная по такой ставке, распределяется по бюджетам следующим образом (п. 1 ст. 284 НК РФ):
 - - в федеральный бюджет – 3%;
 - - в бюджет субъектов РФ – 17%.
- Законами субъектов РФ размер ставки может быть уменьшен для отдельных категорий налогоплательщиков в части сумм налога, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ. При этом размер указанной ставки не может быть ниже 13,5% (абз. 4 п. 1 ст. 284 Кодекса).

Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, облагаются по ставкам:

- - дивиденды от российских организаций – **15%**;
- - доходы от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок – **10%**;
- - все иные доходы – **20%**

Налоговый и отчетный периоды

**Налоговый
период**

Календарный год

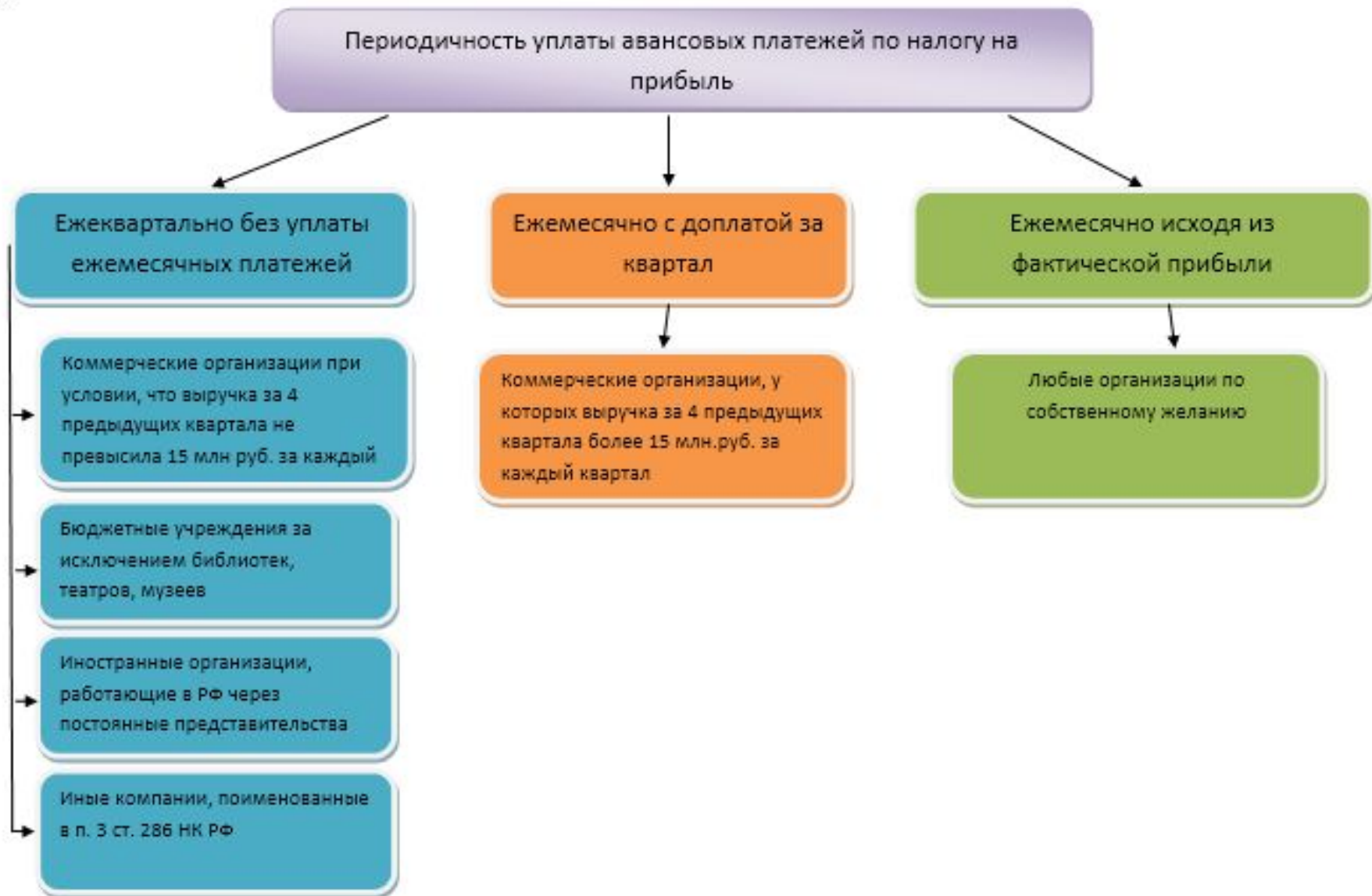
**Для всех налогоплательщиков - первый кв.,
полугодие, 9 месяцев календарного года;**

**Отчетный
период**

**Для налогоплательщиков, исчисляющих
ежемесячные авансовые платежи исходя из
фактически полученной прибыли – месяц, два
месяца, три месяца т.д. до окончания
календарного года.**

Порядок исчисления налога и авансовых платежей (ст. 286)

Рис_1



Участников простых товариществ (в отношении доходов от совместной деятельности)

Выгодоприобретателей по договорам доверительного управления

Квартальный авансовый платеж (без уплаты ежемесячных платежей) установлены для следующих налогоплательщиков:

Некоммерческих организаций, у которых нет дохода от реализации продукции (Р, У)

Организаций, у которых за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации продукции (Р, У) не превышала в среднем **15 млн. руб.** за каждый квартал

Иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории РФ через ПП

Бюджетных учреждений

Начисление авансовых платежей по налогу на прибыль ежеквартально

- Сначала рассчитывается сумма налога на прибыль, соответствующая отчетному периоду, по формуле:
- $АПК_{отч} = НБ_{отч} \times С,$
- где:
- $АПК_{отч}$ — авансовый платеж за отчетный период;
- $НБ_{отч}$ — налоговая база отчетного периода, исчисленная нарастающим итогом;
- $С$ — ставка налога на прибыль.
- Сумма аванса по налогу на прибыль к уплате по итогам отчетного периода определяется по формуле (абз. п. 1 ст. 287 НК РФ):
- $АПК_{допл.} = АПК_{отч.} - АПК_{пред.}$
- где:
- $АПК_{допл.}$ — квартальный авансовый платеж к доплате, подлежащий уплате по итогам отчетного периода (полугодия, 9 месяцев, года);
- $АПК_{отч.}$ — сумма исчисленного нарастающим итогом за отчетный период авансового платежа;
- $АПК_{пред.}$ — сумма платежа по итогам предыдущего отчетного периода (в рамках текущего налогового периода).

Пример квартального авансового платежа

- За I квартал отчетного года «Снегурочка» получила налогооблагаемую прибыль в сумме 100 000 руб., а за полугодие – 180 000 руб.
- Таким образом, авансовый платеж по налогу за I квартал составит: $100\,000 \text{ руб.} \times 20\% = 20\,000 \text{ руб.}$
- За полугодие фирма должна заплатить авансовый платеж в сумме: $180\,000 \text{ руб.} \times 20\% - 20\,000 \text{ руб.} = 16\,000 \text{ руб.}$
- Если прибыль за данный отчетный период окажется меньше, чем за предыдущий, авансовый платеж перечислять не нужно.

Ежемесячные платежи, с доплатой за квартал


Такой порядок установлен для большинства налогоплательщиков.

Ежемесячно налогоплательщики вносят в бюджет равными долями **1/3** фактически уплаченного квартального авансового платежа за предшествующий квартал. В первом квартале – это **1/3** авансового фактического платежа четвертого квартала предшествующего года, во втором квартале – это **1/3** авансового фактического платежа первого квартала текущего года и т.д.

По итогам отчетного периода (1 квартала, полугодия 9 месяцев) определяется сумма квартального авансового платежа. Она определяется нарастающим итогом с учетом ранее уплаченных налогов.

ПРИМЕР УПЛАТЫ ЕЖЕМЕСЯЧНЫХ КВАРТАЛЬНЫХ АВАНСОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

- Согласно учетной политике ООО «Романтика» перечисляет ежемесячные авансовые платежи на основе прибыли предыдущего квартала.
- Предположим, за полугодие фирма получила налогооблагаемую прибыль в сумме 800 000 руб., в том числе за I квартал – 200 000 руб.
- Следовательно, прибыль за II квартал равна 600 000 руб. ($800\ 000 - 200\ 000$), а налог с нее – 120 000 руб. ($600\ 000\ \text{руб.} \times 20\%$).
- В таком случае в III квартале «Романтика» должна ежемесячно платить в бюджет авансы по налогу на прибыль в сумме: $120\ 000\ \text{руб.} : 3\ \text{мес.} = 40\ 000\ \text{руб.}$


- 
- Суммы авансов, уплачиваемых в январе – марте при этом порядке уплаты авансовых платежей будут равны одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной **по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия предыдущего налогового периода.** (то есть авансовый платеж за 4 квартал)
 - Это правило действует с 1 января 2015 года.

ПРИМЕР УПЛАТЫ ЕЖЕМЕСЯЧНОГО ПЛАТЕЖА ИСХОДЯ ИЗ ФАКТИЧЕСКОЙ ПРИБЫЛИ

- В соответствии с учетной политикой ООО «Матрешка» перечисляет ежемесячные авансовые платежи исходя из фактической прибыли.
- Предположим, за полугодие фирма получила налогооблагаемую прибыль 800 000 руб.
- За январь – май ее сумма составила 600 000 руб.
- Следовательно, прибыль за июнь равна 200 000 руб. (800 000 – 600 000).
- Тогда авансовый платеж за июнь составит 40 000 руб. (200 000 руб. × 20%).
- Эту сумму «Матрешка» должна перечислить в бюджет не позже 28 июля текущего года.

Сроки уплаты авансовых платежей

Вид авансовых платежей	Срок уплаты не позднее
<p>- кварталный авансовый платеж (без уплаты ежемесячных платежей);</p>	<p>Не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций (не позднее 28 дней со дня его окончания)</p>
<p>ежемесячные платежи, уплачиваемые исходя из трети суммы авансового платежа, подлежащего уплате по итогам предыдущего отчетного периода:</p> <ul style="list-style-type: none">- ежемесячный авансовый платеж;- авансовый платеж по итогам отчетного периода (1 кв., полугодие, 9 месяцев)	<p>28 числа каждого месяца этого отчетного периода;</p> <p>Не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций</p>
<p>ежемесячные авансовые платежи, исходя из фактически полученной прибыли.</p>	<p>28 числа месяца, следующего за истекшим месяцем (за который исчислен налог)</p>



Налоговые декларации (налоговые расчеты) в соответствии со ст. 289 НК РФ, представляются:

- - по итогам налогового периода – не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- - по итогам отчетного периода – не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.