

**НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ:  
ВАЖНЫЕ ВОПРОСЫ ПРИ ПОДГОТОВКЕ ОТЧЕТНОСТИ**

2 марта 2018 г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

## 1. Момент признания доходов

В соответствии со статьей 271 НК РФ доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникают исходя из условий сделок.

В случае если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, то доходы и расходы, относящиеся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, должны распределяться организацией самостоятельно, с учетом принципа равномерности.

Особенности признания доходов применительно к длительным производственным циклам установлены главой 25 НК РФ только в отношении работ и услуг. Поэтому при производстве продукции (товаров) с длительным технологическим циклом доходы от реализации включаются в налоговую базу по налогу единовременно на дату реализации. При этом расходы в виде стоимости такой продукции, сформированной в соответствии со статьей 319 НК РФ, также учитываются при расчете налога на прибыль на дату реализации соответствующей продукции (письмо Минфина России от 17.02.2016 г. N 03-03-06/1/8626).

Нередко срок завершения договора или его отдельных этапов совпадает с окончанием квартала или года. В этом случае подписанный акт сдачи-приемки работ может поступить к исполнителю уже в следующем отчетном периоде. А иногда даты составления акта исполнителем и подписания его заказчиком относятся к разным кварталам или годам. В такой ситуации для признания доходов важна дата подписания акта сдачи-приемки работ заказчиком, даже если подписанный акт поступил к исполнителю в следующем квартале или году (письма Минфина России от 13.10.2016 г. № 03-07-11/59833, от 03.12.2015 № 03-03-06/70541). Если же заказчик не подписал акт сдачи-приемки работ, а из судебного решения следует, что подрядчик условия договора выполнил, то днем выполнения работ считается дата вступления в силу решения суда (письмо Минфина России от 02.02.2015 №03-07-10/3962).

В соответствии со статьей 54 НК РФ организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода. При обнаружении ошибок в расчете доходов, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, перерасчет налоговой базы и суммы налога необходимо произвести за период, в котором были совершены данные ошибки. Пересчитать налоговую базу и сумму налога в периоде выявления ошибки можно только в том случае, когда определить период совершения ошибки невозможно или если допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога. Поэтому при выявлении доходов прошлых периодов требуется корректировать налоговую базу того периода, к которому они относятся.

Данные нормы Налогового кодекса необходимо учитывать, в частности, в тех случаях, когда организация за выполнение определенных условий договора предоставляет (или получает) скидку с изменением цены товаров, работ или услуг. В соответствии со статьей 249 Налогового кодекса выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, работы, услуги или имущественные права. Поэтому если продавец предоставляет скидку на товары (работы, услуги) с изменением их цены, налог на прибыль также рассчитывается с уменьшенной цены. Если же скидка предоставляется на товары (работы, услуги), отгруженные в предшествующих отчетных периодах («ретро-скидка»), то продавец может подать уточненную декларацию по налогу на прибыль за период отгрузки. Или же он вправе учесть сумму скидки, на которую уменьшились его доходы, в периоде, когда были выполнены условия предоставления скидки, в составе внереализационных расходов как убыток прошлых лет (письма Минфина России от 07.10.2016 N 03-03-06/1/58514, от 22.05.2015 № 03-03-06/1/29540). Но необходимо помнить, что отражение предоставленной скидки в составе расходов в текущем периоде возможно только при условии, что в отчетном периоде, к которому относится скидка, у организации была положительная налоговая база, то есть был уплачен налог на прибыль (ст. 54 НК РФ).

А покупатель при получении ретро-скидки на приобретенные ранее товары обязан подать уточненную декларацию по налогу на прибыль за период, когда списал стоимость данных товаров в налоговом учете, так как в том периоде у него оказалась занижена налоговая база. И если такую ошибку впоследствии обнаружит налоговый орган, то на организацию наложат штраф в размере 20% от неуплаченной своевременно суммы налога (статья 122 НК РФ).

Доходы организации по данным налогового учета отражаются в Декларации в Приложении 1 к листу 02 в строках 011–014:

- по строке 011 – выручка от реализации товаров, работ и услуг собственного производства;
- по строке 012 – выручка от реализации покупных товаров;
- по строке 013 – выручка от реализации имущественных прав. В эту суммы не включаются доходы от реализации прав требований долга, которые отражены в приложении 3 к листу 02.

- по строке 014 – выручка от реализации прочего имущества (кроме ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров, амортизируемого имущества).
- по строке 010 – общая сумма доходов от реализации.

## **2. Внереализационные доходы**

Перечень внереализационных доходов приведен в статье 250 Налогового кодекса. Причем отдельные виды доходов могут быть в соответствии с Налоговым кодексом признаны в составе как доходов от реализации, так и внереализационных доходов. К ним, в частности, относятся поступления от сдачи имущества в аренду или от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности. Выбранный вариант признания доходов организация должна зафиксировать в учетной налоговой политике и применять, как минимум, в течение одного года.

К распространенным на практике видам внереализационных доходов относятся безвозмездные поступления товаров, работ, услуг или имущественных прав.

Следует обратить внимание на порядок оценки полученного дохода при безвозмездных поступлениях. В соответствии с Налоговым кодексом цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, считаются рыночными. Поэтому если даритель и одаряемый согласно нормам статьи 105.1 Налогового кодекса не признаются взаимозависимыми, то доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг, имущественных прав) должны учитываться в размере не ниже налоговой остаточной стоимости по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) — по иному имуществу, работам, услугам (письмо Минфина России от 19.11.2012 № 03-01-18/9-173).

В отношении признания для целей налогообложения безвозмездных поступлений статья 251 Налогового кодекса предусматривает ряд исключений. В частности, в соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса не учитываются при расчете налога на прибыль доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно, если доля участия дарителя в одаряемой организации (или наоборот) превышает 50%, а полученное имущество (кроме денежных средств) в течение одного года не передается третьим лицам. Однако это исключение касается только безвозмездно передаваемого имущества, а не работ, услуг или имущественных прав. Исходя из норм Гражданского кодекса, под имущественными правами понимаются, в том числе, полученные от собственника права владения, пользования и распоряжения имуществом. Поэтому если дочерняя компания получает от материнской в безвозмездное пользование помещение или оборудование, она обязана учесть при расчете налога на прибыль внереализационный доход в виде безвозмездно полученного права пользования. Такой доход определяется исходя из рыночных цен на имущественные права, то есть аренду идентичного имущества. При этом не имеет значение степень связи дочерней и материнской компаний, а также является данный договор пользования срочным или бессрочным (письма Минфина России от 01.07.2008 № 03-11-04/2/93, от 06.03.2008 № 03-11-05/54 и др.).

Еще одна распространенная ситуация, связанная с безвозмездной передачей имущества и имущественных прав, возникает при прощении долга по договору займа. Так, если материнская компания, доля которой в уставном капитале дочерней составляет более 50 %, прощает ей долг по договору займа, то дочерняя компания полученные денежные средства в доходы включать не должна, так как в этом случае применимо исключение, предусмотренное подпунктом 11 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса (письмо Минфина России от 19.10.2011 N 03-03-06/1/678). Но сумму прощенных процентов заемщик должен включить во внереализационные доходы, не зависимо от степени взаимосвязи с займодавцем: списание задолженности в виде процентов по займу не может рассматриваться в качестве безвозмездно полученного имущества, поскольку не было факта передачи этих средств. Поэтому в отношении таких сумм нельзя применить положения подпункта 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ (письма Минфина России от 25.06.2014 г. N 03-03-06/1/30267, от 30.09.2013 N 03-03-06/1/40367).

Следует иметь в виду, что перечень внереализационных доходов не является «закрытым»: в качестве доходов для налогообложения необходимо учесть все поступления, если они не исключены статьей 251 Налогового кодекса.

До 31.12.2017 года к исключениям – не учитываемым для налогообложения доходам - относилась стоимость имущества, имущественных или неимущественных прав, которые переданы организации ее акционерами или участниками в целях увеличения чистых активов (пп. 3.4 п.1 ст. 251 НК РФ). Причем в этом случае доля участника в уставном капитале компании не имела значения. Такой порядок был применим и при прощении акционером или участником долга организации, если эти средства направлялись по его решению на увеличение чистых активов (письмо Минфина России от 18.03.2016

№ 03-03-06/1/15079). С 2018 года безналоговая помощь от учредителей с целью пополнения чистых активов из Налогового кодекса исключена (Федеральный закон от 30.09.2017 № 286-ФЗ).

### **3. Расходы: обоснованность, документальное подтверждение, состав и оценка**

#### ***Экономическая обоснованность и документальное подтверждение расходов***

Для признания в целях налогообложения прибыли любых затрат должны выполняться условия, установленные статьей 252 Налогового кодекса: экономическая обоснованность, документальное подтверждение и направленность расходов на получение дохода.

С 19.08.2017г. в Налоговом кодексе появилась статья 54.1, которая определяет критерии для признания налоговой выгоды необоснованной: не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, объектах налогообложения либо налоговой отчетности. При отсутствии указанных обстоятельств налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога при соблюдении одновременно следующих условий:

- a) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) или зачет (возврат) суммы налога;
- b) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, или лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

При этом не может рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания неправомерности уменьшения налоговой базы или суммы подлежащего уплате налога подписание первичных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом проверяемой организации налогового законодательства или наличие у плательщика возможности получить тот же экономический результат при совершении иных не запрещенных законом сделок.

Анализируя новые положения Налогового кодекса, ФНС в письме от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123 отметил, что Налоговый кодекс не ограничивает право налогоплательщиков проводить хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными. Однако в избранном варианте сделки не должно присутствовать признака искусственности, лишенной хозяйственного смысла. При этом подпункт 2 пункта 2 статьи 54.1. Налогового кодекса фактически ограничивает право налогоплательщиков учитывать расходы по сделке при исполнении ее лицом, не указанным в первичных документах. Следовательно, для признания расходов в целях налогообложения прибыли нужно обратить особое внимание на обоснованность выбора контрагентов. А в случае привлечения субподрядчиков указать их в договоре (или дополнительном соглашении к нему) и оформлять первичные документы по сдаче–приемке работ (услуг) напрямую между заказчиком и субподрядчиком.

Поскольку в законе «О бухгалтерском учете» отсутствует требование обязательного применения унифицированных форм первичной учетной документации, все используемые организацией формы первичных документов необходимо утвердить локальным нормативным актом: приказом руководителя организации, учетной политикой и т.п. При этом первичные документы должны содержать обязательные реквизиты, утвержденные законом «О бухгалтерском учете».

Правильно оформленные первичные учетные документы на бумажном носителе и в электронном виде с использованием электронной подписи имеют равную юридическую силу, поэтому могут быть использованы как в налоговом, так и бухгалтерском учете. При этом электронные документы можно заверять любым видом электронной подписи (в том числе простой или усиленной неквалифицированной подписью), если с контрагентом подписано соглашение об обмене первичными документами с помощью таких подписей. Налоговое законодательство предъявляет требование по применению квалифицированной электронной подписи только для счетов-фактур и при электронном взаимодействии с налоговыми органами (письма Минфина России от 05.05.2015 № 07-01-06/25701, от 04.08.2015 № 03-03-06/44905).

Согласно пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны в течение 4 лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. Течение четырехлетнего срока начинается после отчетного (налогового) периода, в котором документ последний раз использовался для составления налоговой отчетности, исчисления и уплаты налогов (письмо Минфина России от 19.07.2017 № 03-07-11/45829). В связи с этим срок хранения первичных документов, отражающих формирование первоначальной стоимости амортизируемого имущества, должен исчисляться с момента завершения начисления амортизации в налоговом учете

(письмо Минфина России от 12.02.2016 № 03-03-06/1/7604). А для подтверждения расходов при переносе убытков на будущее (статья 283 НК РФ) документы необходимо хранить в течение всего периода погашения убытка, а затем еще 4 года.

Если документ оформлен в электронном виде и заверен электронной подписью, то и хранить его можно именно в таком виде, не распечатывая. Правила хранения электронных документов утверждены Приказом Минкультуры России от 07.09.2015 г № 38830. В соответствии с данными Правилами любой документ должен храниться не менее чем в двух экземплярах, причем на разных носителях. Необходимо защитить документы от вирусов и доступа посторонних лиц, а по истечении 5 лет следует проверять, открываются ли эти документы (п. 2.30-2.33 Правил).

### **Момент признания расходов**

В соответствии со статьей 272 Налогового кодекса расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникают исходя из условий сделок.

Порядок признания расходов на выполненные работы или оказанные услуги зависит от их характера и направлений деятельности:

- расходы на приобретение работ и услуг производственного характера (материальные расходы, пп. 6 п.1 ст.254) признаются на дату подписания акта приемки-передачи (п. 2 ст. 272 НК РФ);
- расходы на приобретение работ и услуг, относящихся к «прочим расходам», признаются в соответствии с вариантом, установленным учетной политикой или договором (пп.3 п.7 ст.272 НК РФ):
  - дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров,
  - дата предъявления организации документов, служащих основанием для произведения расчетов. При этом под датой предъявления документов следует понимать дату их составления исполнителем. Поэтому расходы на приобретение работ (услуг) признаются для налогообложения прибыли в том периоде, в котором документально подтвержден факт их выполнения (письмо Минфина России от 12.07.2017 № 03-03-06/1/44099;
  - последний день отчетного (налогового) периода.

Расходы на длящиеся услуги (аренда, услуги связи и др.) организация вправе учесть для налога на прибыль в том периоде, в котором исполнитель их оказал, даже если первичный документ (например, акт) составлен в следующем за отчетным периодом месяце. Главное, чтобы документ был получен до срока сдачи декларации по налогу на прибыль. В документах нужно указать, в каком именно месяце оказана услуга (письма Минфина от 27.07.2015 г. № 03-03-05/42971, от 28.04.2016 N 03-03-06/1/24705).

В соответствии со статьей 54 Налогового кодекса при обнаружении ошибок в расчете налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, перерасчет налоговой базы и суммы налога необходимо произвести за период, в котором были совершены данные ошибки. Если же допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога, пересчитать налоговую базу и сумму налога можно в периоде выявления ошибки. Поэтому расходы прошлых периодов организация может признать для налогообложения в момент их выявления, но только при условии, что в периоде возникновения этих расходов была завышена налоговая база и уплачена за счет этого излишняя сумма налога на прибыль. Выявленные расходы следует отразить в составе соответствующей группы затрат: материальные, расходы на оплату труда, амортизация, прочие, внереализационные расходы (письма Минфина России от 18.01.2012 N 03-03-06/4/1, от 30.07.2010 № 03-03-06/1/498). В составе внереализационных расходов отражаются убытки прошлых налоговых периодов, только если период возникновения этих затрат неизвестен (постановления Президиума ВАС РФ от 09.09.2008 N 4894/08, определение ВАС РФ от 04.05.2010 N ВАС-15277/08).

Если же по итогам того года, к которому относится выявленная ошибка, организацией был получен убыток, то необходимо провести перерасчет налога за соответствующий год и подать уточненную декларацию. Корректировка базы текущего периода в этом случае не допускается, поскольку ошибка не привела к излишней уплате налога (письмо Минфина России от 23.04.2010 № 03-02-07/1-188).

Кроме того, нельзя учесть выявленные расходы предшествующих периодов в момент их обнаружения, если по итогам текущего отчетного (налогового) периода получен убыток. Корректировка результатов текущего периода в этом случае не допускается, поскольку при наличии убытка в этом периоде не формируется налоговая база (письмо Минфина России от 24.03.2017 г. N 03-03-06/1/17177).

При корректировке налоговой базы предшествующих периодов за счет выявленных дополнительных расходов и представлении уточненной налоговой декларации организация может подать заявление о

зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога в течение трех лет со дня такой уплаты (п. 7 статьи 78 НК РФ, письмо Минфина России от 04.08.2017 № 03-03-06/2/50113).

### **Расходы на оплату труда**

В соответствии со статьей 255 Налогового кодекса в составе расходов на оплату труда при расчете налогооблагаемой прибыли можно учесть любые начисления работникам в денежной или натуральной форме, а также стимулирующие надбавки, премии, компенсационные выплаты, связанные с режимом работы или условиями труда, и прочие расходы, связанные с содержанием работников, если они предусмотрены законодательством Российской Федерации, трудовыми или коллективными договорами. То есть для признания различных выплат в пользу работников важное условие – их наличие в трудовых или коллективных договорах и связь с получением доходов организации.

Так, если суммы доплат сотрудникам до фактического заработка на период временной нетрудоспособности предусмотрены трудовым или коллективным договором, их можно учесть в расходах (письмо Минфина России от 28.04.2010 № 03-03-06/1/306). На таких же условиях можно учесть доплаты отпускных до оклада (письмо Минфина России от 09.08.2010 № 03-03-06/1/535).

Признаются при расчете налога на прибыль как оплата труда в натуральной форме компенсации расходов работника по найму жилья, если эти выплаты предусмотрены трудовым договором и являются, таким образом, формой оплаты труда. В иных случаях возмещение личных расходов работника учесть для налогообложения нельзя, поскольку это запрещено статьей 270 Налогового кодекса (письма Минфина России от 23.11.2017 N 03-03-06/1/77516, от 14.11.2016 г. N 03-03-06/1/66710, письмо ФНС России от 17.10.2017 N ГД-4-11/20938).

Для признания в целях налогообложения расходов на премирование сотрудников такие выплаты должны обязательно носить стимулирующий характер. Причем недостаточно ссылки на какой-то вид премии в трудовом, коллективном договоре или в положении о премировании. Чтобы выплаты признавались стимулирующими, из этих документов должно быть понятно, какую именно сумму премии получит работник и на каких условиях. То есть сумма должна быть или конкретная, или определяемая (письмо ФНС России от 01.04.2011 г. № КЕ-4-3/5165). В качестве стимулирующих выплат учитываются при налогообложении ежегодные вознаграждения по итогам работы за год. Организация может формировать резерв на выплату такого вознаграждения или учитывать эти расходы в периоде их начисления (письмо Минфина России от 06.02.2017 N 03-03-06/2/5954).

Могут уменьшать налог на прибыль расходы на приобретение ценных подарков для работников, если такие поощрения связаны с производственными результатами и предусмотрены трудовыми договорами. Это объясняется тем, что в соответствии со статьей 191 Трудового кодекса работодатель вправе поощрять работников, которые добросовестно исполняют трудовые обязанности (объявлять благодарность, выдавать премию, награждать ценным подарком, почетной грамотой, представлять к званию лучшего по профессии и т.д.), а Налоговый кодекс позволяет включать в расходы на оплату труда любые начисления работникам в денежной или натуральной формах, предусмотренные законодательством (письмо Минфина России от 02.06.2014 № 03-03-06/2/26291).

Если же премии не связаны с производственными результатами (например, к праздникам и юбилейным датам), то независимо от названия и наличия их в положении о премировании и трудовых договорах, такие выплаты не считаются стимулирующими. Поэтому они не могут быть учтены для налогообложения, как не соответствующие критериям экономической оправданности и направленности на получение дохода, которые установлены статьей 252 Налогового кодекса (письма Минфина России от 22.07.2016 г. N 03-03-06/1/42954, от 23.04.2012 № 03-03-06/2/42 и др.).

В соответствии со статьей 115 Трудового кодекса работникам предоставляется ежегодный основной оплачиваемый отпуск. Хотя согласно статье 124 Трудового кодекса запрещается не предоставлять ежегодный оплачиваемый отпуск в течение двух лет подряд, организация вправе списать в расходы отпускные сотрудникам, даже если отдых им предоставили с нарушением установленного срока. Поскольку Трудовым законодательством максимальная продолжительность отпуска не установлена, можно учесть для налогообложения все суммы отпускных, независимо от того, в каком именно году у сотрудника возникло право на оплачиваемый отпуск (письмо Минфина России от 03.12.2010 № 03-03-06/2/206).

Сотрудникам, занятым на работах с вредными или опасными условиями труда, а также в ряде других случаев, предусмотренных Трудовым кодексом (ненормированный рабочий день, особый характер работы), полагается дополнительный отпуск. Затраты на такие дополнительные отпуска также можно учесть при расчете налога на прибыль. Причем Трудовой кодекс регламентирует только минимальную

продолжительность дополнительного отпуска, а организация может своим локальным нормативным актом увеличить его размер (письмо Минфина России от 31.05.2016 N 03-03-06/3/1323). Однако если организация трудовым или коллективным договором устанавливает работникам какие-либо дополнительные отпуска, не предусмотренные законодательством, то такие расходы не признаются для налогообложения на основании п. 24 статьи 270 Налогового кодекса (письмо Минфина России от 09.12.2016 г. N 03-03-06/1/73443).

По мнению Минфина России (письма от 07.04.2016 № 03-03-06/2/19828, от 23.07.2012 №03-03-06/1/356 и др.), суммы начисленных отпускных следует учитывать в составе расходов пропорционально дням отпуска, приходящимся на каждый отчетный период. Однако ФНС России с учетом арбитражной практики имеет иную точку зрения (письмо ФНС от 06.03.2015 N 7-3-04/614): в Налоговом кодексе не установлено, что при расчете налога на прибыль отпускные учитываются пропорционально числу дней, приходящихся на разные отчетные периоды. Поэтому данные суммы должны включаться в расходы в том периоде, когда они сформированы и выплачены.

При расчете налога на прибыль можно создавать резервы на оплату отпусков. Порядок их формирования установлен статьей 324.1 НК РФ. При этом устанавливается предельная сумма отчислений (предполагаемая годовая сумма расходов на оплату отпусков с учетом страховых взносов) и ежемесячный процент отчислений в резерв. Ежемесячные отчисления в резерв производятся по установленному проценту по отношению к фактическим расходам на оплату труда, включая обязательные страховые взносы. В налоговых расходах в течение года отражается только сумма ежемесячных отчислений в резерв, даже если суммы созданного резерва недостаточно для покрытия расходов по отпускам. По итогам года на основании инвентаризации фактических расходов на оплату отпускных и сопоставления суммы созданного резерва с суммой, необходимой для оплаты не использованных в данном году отпусков по каждому работнику, определяется сумма резерва, переносимого на следующий год, а также сумма дополнительно начисляемых расходов или восстановления резерва.

В расходах для налогообложения можно учесть выходное пособие, выдаваемое работнику при увольнении. Причем независимо от того, чем установлены данные выплаты: трудовым договором, коллективным договором, соглашением о расторжении трудового договора или иным локальным нормативным актом предприятия, в качестве которого может быть Положение об оплате труда или приказ директора.

Следует учесть, что при увольнении по соглашению сторон выплаты могут выполнять как функцию выходного пособия, так и по существу выступать платой за согласие работника на отказ от трудового договора. Размер таких выплат законодательно не ограничен. Он устанавливается соглашением сторон и может не совпадать с лимитом выплат, предусмотренных Трудовым кодексом в случае увольнения работника по сокращению штатов или в связи с ликвидацией предприятия. Поэтому лишь при значительном размере выплат при увольнении по соглашению сторон и их явной несопоставимости обычному размеру выходного пособия организация должна обосновать экономическую оправданность таких затрат. Экономическим обоснованием может, в частности, служить увольнение конкретного работника с соблюдением баланса интересов работника и работодателя и предотвращение возможного конфликта сторон. Такая ситуация была рассмотрена в Определении ВС РФ от 27.03.2017 №305-КГ16-18369 по делу №А40-213763/2014 и признана должным обоснованием расходов для целей налогообложения. В другом случае компания проводила реорганизацию бизнеса, одной из составляющей которой было уменьшение численности персонала, закрытие отделений, расположенных в различных регионах Российской Федерации. И поскольку увольнительные выплаты в размере 8 окладов были произведены в рамках осуществления плана по «оздоровлению» бизнеса, Верховный суд указал, что организация правомерно включила данные расходы в базу по налогу на прибыль (Определение ВС от 22.11.2017 № 305-КГ17-10287). То есть для признания выплат работникам, увольняемым по соглашению сторон, экономически оправданными важна деловая цель - намерение получить положительный экономический эффект в связи с увольнением конкретного работника, в т.ч. вследствие уменьшения или изменения структуры персонала, замены работников и т.д.

При этом бремя раскрытия доказательств (методик, принципов), обосновывающих природу произведенной выплаты и ее экономическую оправданность, может быть возложено на организацию лишь при значительном размере таких выплат, их явной несопоставимости обычному размеру выходного пособия, на которое в соответствии со статьей 178 ТК РФ вправе рассчитывать увольняемый работник. Кроме того, экономическая оправданность выплат также может быть оценена с точки зрения длительности трудового стажа работника, внесенного им трудового вклада и иных обстоятельств, характеризующих трудовую деятельность работника, подлежащих установлению налоговым органом.

Если же организация не может обосновать значительный размер выходного пособия при увольнении по соглашению сторон, то налоговый орган нередко квалифицирует произведенные выплаты как личное обеспечение работников и не признает данные расходы для налога на прибыль (пп. 25, 49 ст. 270 НК РФ). Такая позиция налоговых органов была рассмотрена Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определении от 23.09.2016 N 305-КГ16-5939 и закреплена в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 4 (2016), утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 20.12.2016. По мнению Верховного суда, действующая редакция пункта 9 статьи 255 Налогового кодекса исключает неопределенность в вопросе о возможности учета расходов на оплату труда, если производимые при увольнении работника выплаты основаны на соглашении о расторжении трудового договора, но не говорит о возможности учитывать любые расходы.

Для налогообложения прибыли в составе расходов на оплату труда учитываются не только начисления работникам, но и расходы на их обязательное страхование, а также ряд видов добровольного страхования. При этом расходы на добровольное страхование признаются только при соблюдении условий по продолжительности договоров страхования и установленных нормативов (п.16 ст. 255 НК):

<b>Вид страхования</b>	<b>Норматив</b>
1) Долгосрочное страхование жизни (на срок не менее 5 лет) 2) Добровольное пенсионное страхование (при условии учета пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов) и/или негосударственное пенсионное обеспечение, предусматривающее выплаты при наступлении у застрахованного лица пенсионных оснований	Не более 12% от суммы начислений по оплате труда
3) Добровольное личное страхование работников на срок не менее года, предусматривающее оплату медицинских расходов застрахованных лиц, а также расходы работодателей по договорам с медицинскими организациями на оказание медицинских услуг работникам на срок не менее одного года	Не более 6% от суммы начислений по оплате труда
4) Добровольное личное страхование работников на случай смерти или причинения вреда здоровью застрахованного лица	Не более 15 000 руб. на одного работника в год

Для оценки предельного размера расходов на добровольное страхование, принимаемых для целей налогообложения, сумму начислений по оплате труда следует учитывать нарастающим итогом, начиная с даты фактического перечисления первого страхового взноса в пределах данного налогового периода. При этом за первый и последний месяц действия договора страхования расчет суммы расходов на оплату труда производится пропорционально количеству дней действия данного договора в соответствующем месяце. Если договор страхования заключен на период, превышающий календарный год, то в последнем налоговом периоде при расчете лимита признаваемых для налогообложения расходов используется сумма начислений по оплате труда до даты окончания действия договора страхования (письмо Минфина России от 16.09.2016 г. N 03-03-06/1/54205).

Кроме того, организация учитывает для налогообложения расходы в виде страховых взносов в ПФР, ФСС, ФОМС (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ). А поскольку статья 270 НК РФ не содержит положений, не позволяющих учесть при налогообложении прибыли организаций страховые взносы, начисленные на выплаты и вознаграждения, которые не признаются расходами в целях главы 25 НК РФ, то признаются в расходах страховые взносы, начисленные, в том числе, на выплаты и вознаграждения, не уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль (письма Минфина России от 25.04.2016 г. N 03-03-06/1/23678, от 28.06.2017 № 03-03-06/1/40670).

### **Амортизационные отчисления и расходы, связанные с использованием основных средств**

В соответствии с Налоговым кодексом под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией, первоначальная стоимость которых превышает критерий, установленный Налоговым кодексом. Для объектов, введенных в эксплуатацию после 01.01.2016г., стоимостной критерий составляет 100 тыс. руб. (абз.1 п.1 ст. 256 НК РФ, абз.1 п. 1 ст. 257 НК РФ). При этом имущество, приобретенное организацией раньше, должно учитываться для целей

налогообложения прибыли в соответствии с тем порядком, который действовал на момент его приобретения.

Классификация основных средств, которые вводятся в эксплуатацию начиная с 01.01.2017г., должна осуществляться в соответствии с новым Общероссийским классификатором ОК 013–2014 (СНС 2008), утв. приказом Росстандарта от 12.12.14 № 2018-ст. Для исключения ошибок Ростандарт разработал сравнительную таблицу старых и новых ОКОФ (приказ от 21.04.16 № 458). В новой классификации изменились коды ОКОФ, а для некоторых основных средств изменилась амортизационная группа и, соответственно, срок их полезного использования. Следует учесть, что новые амортизационные группы и сроки полезного использования должны применяться только для основных средств, которые вводятся в эксплуатацию с 1 января 2017 года. Для ранее введенных в эксплуатацию объектов пересчитывать норму амортизации не нужно, даже если согласно новому классификатору данное основное средство относится к другой амортизационной группе (письма Минфина России от 12.11.2015 г. N 03-03-06/1/654590, от 08.11.2016 г. N 03-03-РЗ/65124) или вообще не относится к основным средствам. Это объясняется тем, что в силу п. 1 ст. 258 НК РФ объекты распределяются по амортизационным группам на дату ввода в эксплуатацию.

В ряде случаев Налоговый кодекс предусматривает возможность применения повышающих коэффициентов амортизации. В частности, специальный коэффициент, но не выше 2, применяется по объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации. Специальный коэффициент, но не выше 3, может применяться в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора лизинга, а также по объектам, используемым исключительно для осуществления научно-технической деятельности.

Для целей расчета налога на прибыль организация имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% - в отношении основных средств, относящихся к 3 - 7 амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением объектов, полученных безвозмездно), а также расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов. Восстанавливать амортизационную премию необходимо только в случае реализации объекта до истечения пяти лет с момента его введения в эксплуатацию лицу, взаимозависимому с организацией-продавцом. В этом случае при расчете результата от реализации такого объекта его остаточная стоимость увеличивается на сумму амортизационной премии.

В соответствии с п. 3 статьи 256 Налогового кодекса можно не исключать из состава амортизируемого имущества основные средства, по которым планируется длительная (более 12 месяцев) реконструкция или модернизация, если в течение этого периода они будут использоваться в производственной деятельности. Такой порядок должен быть зафиксирован учетной политикой. Следует учесть, что в таком случае у организации возникает временная разница между бухгалтерской и налоговой амортизацией объектов в период их реконструкции или модернизации.

Еще один момент, на который необходимо обратить внимание для исключения ошибок, – различие в порядке начисления бухгалтерской и налоговой амортизации после реконструкции или модернизации объекта. В налоговом учете при неизменном сроке полезного использования сумма ежемесячных амортизационных отчислений после реконструкции или модернизации объекта определяется путем деления его увеличенной первоначальной (а не остаточной, как в бухгалтерском учете) стоимости на установленный при вводе в эксплуатацию срок полезного использования (а не на оставшийся срок полезного использования) (письма Минфина России от 29.03.2010 № 03-03-06/1/202, от 06.02.2007 № 03-03-06/4/10).

Датой реализации любого имущества (в том числе недвижимого) в налоговом учете признается дата его передачи приобретателю по передаточному акту. Если остаточная стоимость реализуемого объекта основных средств меньше выручки от его реализации, полученный убыток подлежит включению в состав прочих расходов равными долями в течение оставшегося срока полезного использования данного объекта. Необходимо помнить, что в соответствии с п. 16 ст. 270 НК РФ стоимость безвозмездно передаваемого имущества, а также расходы, связанные с такой передачей, не уменьшают базу по налогу на прибыль.

### ***Прочие расходы, учитываемые для налогообложения прибыли***

#### ***Командировочные расходы***

В составе расходов на командировки учитываются затраты на:

- проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

- найм жилого помещения и оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);
- суточные или полевое довольствие;
- оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;
- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

Порядок оформления служебных командировок для российских граждан утвержден Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 № 749 «Положение о порядке направления работников в служебные командировки» (с учетом изменений, внесенных постановлениями Правительства РФ от 29.12.14 №1595 и от 29.07.2015 N 771).

Для подтверждения расходов на командировки требуются:

- письменный приказ о направлении сотрудника в командировку;
- авансовый отчет об израсходованных в связи с командировкой суммах с приложением документов о найме жилого помещения, фактических расходах по проезду, включая оплату услуг по оформлению проездных документов и предоставлению в поездах постельных принадлежностей, а также об иных расходах, связанных с командировкой;
- служебная записка сотрудника, если он едет к месту командировки и обратно на служебном, личном, арендованном или попутном транспорте;
- документы, подтверждающие использование служебного, личного, арендованного или попутного транспорта для проезда к месту командирования и обратно (путевой лист, маршрутный лист, счета, квитанции, кассовые чеки и иные документы, подтверждающие маршрут следования транспорта).

Командировочные расходы за дни отъезда в командировку и прибытия можно признать для налога на прибыль, даже если эти дни приходятся на праздники и выходные. Если правила внутреннего распорядка, утвержденные руководителем организации, предусматривают режим работы в выходные и праздничные дни, то затраты, связанные с выплатой компенсации работникам за дни отъезда в командировку и прибытия из командировки, приходящиеся на выходные дни, могут быть учтены в составе расходов на оплату труда на основании п. 3 ст. 255 НК РФ при условии их соответствия критериям, установленным п.1 ст. 252 НК РФ (письма Минфина России от 16.10.2015 N 03-03-06/2/59267, от 11.08.2014 г. N 03-03-10/39800). Причем согласно ст. 153 ТК РФ работа в выходные и нерабочие праздничные дни должна быть оплачена в не менее чем двойном размере, либо по желанию работника оплата осуществляется в одинарном размере и одновременно работнику в удобное для него время предоставляется один день отдыха за каждый выходной день без содержания.

При однодневных командировках суточные не выплачиваются (п. 11 Постановления Правительства РФ от 13.10.2008 N 749). Вместе с тем организация вправе учесть в составе прочих расходов для налога на прибыль документально подтвержденные затраты, понесенные сотрудником в рамках однодневной командировки (письма Минфина России от 26.05.2015 г. N 03-03-06/30062, от 26.05.2014 г. N 03-03-06/1/24916, от 01.08.2013 №03-03-06/1/30805 и др.).

Для налога на прибыль датой осуществления расходов на командировки признается дата утверждения авансового отчета (пп.6 п.7 ст. 272 НК РФ).

#### Проезд в командировку

Согласно п. 84 приказа Минтранса России от 28.06.2007 № 82 при регистрации на рейс пассажиру выдается посадочный талон. Приобретение авиабилета само по себе не может служить документальным подтверждением факта использования услуги воздушной перевозки (письмо Минфина России от 01.09.2016 № 03-03-07/50992).

Посадочный талон, в том числе полученный при электронной регистрации на рейс, должен содержать соответствующие реквизиты, подтверждающие факт потребления сотрудником услуги воздушной перевозки. Как правило, данным реквизитом является штамп о досмотре. При отсутствии штампа о досмотре на распечатанном электронном посадочном талоне организации нужно получить от перевозчика или его представителя справку, содержащую необходимую для подтверждения полета информацию (письма Минфина России от 09.01.2017 N 03-03-06/1/80056, от 06.06.2017 № 03-03-06/1/35214, от 09.10.2017 № 03-03-06/1/65743). Такая ситуация может возникнуть, в частности, в заграничном аэропорту или если командированный работник потерял посадочный талон. Если ни один из указанных выше документов не может быть предоставлен, организация вправе обосновать расходы любыми иными

документами, напрямую или косвенно подтверждающими факт использования приобретенных авиабилетов (письмо Минфина России от 18.12.2017 № 03-03-РЗ/84409).

Если в билете стоимость питания выделяется отдельной строкой, то для целей налогообложения прибыли эти затраты не учитываются, поскольку они не отвечают условиям признания расходов, установленных ст. 252 НК РФ (письмо Минфина России от 02.03.2017 г. № 03-03-07/11901). Но стоимость дополнительных сервисных услуг, включенных в единую стоимость проезда в вагоне повышенной комфортности, учитывается в целях исчисления налога на прибыль при условии выполнения требований п.1 ст. 252 НК РФ (письма Минфина России от 10.06.2016 N 03-03-06/1/34149, от 20.05.2015 № 03-03-06/2/28976). К таким дополнительным услугам относится, в том числе, предоставление питания и обеспечение личной безопасности.

Расходы командированного работника на проезд в такси могут быть учтены организацией при расчете налога на прибыль при условии их обоснованности и оформления документами, соответствующими требованиям действующего законодательства (письма Минфина России от 02.03.2017 N 03-03-07/11901, от 10.06.2016г. N 03-03-06/1/34183). В частности, водитель легкового такси обязан выдать пассажиру по окончании поездки либо кассовый чек, отпечатанный контрольно-кассовой техникой, либо квитанцию в форме бланка строгой отчетности, которая должна содержать реквизиты, установленные в Приложении 5 Правил перевозок пассажиров и багажа автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 14.02.2009 N 112.

#### Проживание в командировке

Расходы на дополнительные услуги, оказываемые командированному работнику в гостинице, в частности, на услуги по химчистке, учитываются при исчислении налога на прибыль при условии их производственной направленности, экономической обоснованности и документального подтверждения. Не учитываются для налога на прибыль расходы на обслуживание в барах и ресторанах, на обслуживание в номере, расходы за пользование рекреационно-оздоровительными объектами (письмо Минфина России от 23.05.2013 N 03-03-06/1/18308).

Расходы на аренду квартиры для сотрудников организации, направляемых в командировку, включаются в состав налоговой базы по налогу на прибыль за период, когда в арендуемом жилом помещении проживали командированные работники организации, на основании документов, косвенно подтверждающих факт пребывания в нем данных работников. Такими документами могут являться командировочное удостоверение, проездные документы, договор аренды жилого помещения и др. (письмо Минфина России от 15.01.2016 г. N 03-03-07/803).

#### ***Расходы на обучение персонала***

Организация вправе учесть в расходах для налога на прибыль стоимость обучения персонала по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам (пп. 23 п. 1, п. 3 ст. 264 НК РФ) при выполнении двух условий:

- 1) наличие договора, заключенного с российским образовательным учреждением, которое имеет соответствующую лицензию (либо с иностранным учебным заведением, имеющим соответствующий статус);
- 2) наличие трудового договора с работником, который проходит обучение за счет организации. Альтернативой данного документа может быть договор, согласно которому студент обязуется в течение 3 месяцев после окончания учебы заключить трудовой договор с компанией, оплатившей его обучение, и отработать в ней не менее года.

Причем расходы на обучение сотрудников можно учесть, только если договор с образовательным учреждением заключен непосредственно этой организацией (письмо Минфина России от 09.12.2016 N 03-03-РЗ/73562). Если же договор на обучение заключил сотрудник от своего имени, организация не вправе учесть компенсацию стоимости учебы в расходах для налога на прибыль.

Для подтверждения расходов на обучение или повышение квалификации персонала необходимо иметь следующие документы:

- договор с организацией, которая проводит обучение;
- подтверждение образовательного статуса данной организации (для российских образовательных организаций – копия лицензии),
- приказ руководителя о направлении сотрудника на обучение,
- программа обучения, подтверждающая целевой характер обучения;
- сертификат или иной документ, подтверждающий, что сотрудник прошел обучение;

*Налог на прибыль: важные вопросы при подготовке отчетности*

- акт оказанных услуг (если он оформляется в соответствии с условиями договора);
- документы, подтверждающие оплату обучения.

Если по условиям договора оформление акта оказанных услуг не предусмотрено, то для подтверждения расходов достаточно договора и квитанции об оплате образовательных услуг (Постановление ФАС Московского округа от 07.06.2011 № КА-А40/5289-11).

Документы, подтверждающие расходы на обучение или переподготовку работника, необходимо хранить в течение всего срока действия соответствующего договора и еще одного года работы данного сотрудника, но не менее четырех лет.

Расходы на обучение сотрудников могут быть признаны (письмо УФНС России по г. Москве от 01.12.2014 № 16-15/120598):

- либо на дату оформления акта оказанных услуг (при его оформлении в соответствии с условиями договора обучения);
- либо на последнее число месяца.

Как правило, обучение оплачивают на семестр или год вперед, то есть авансом. Но при расчете налога на прибыль методом начисления в налоговой базе не учитываются суммы предварительной оплаты (п. 14 статьи 270 НК РФ). В соответствии с пунктом 7 статьи 272 Налогового кодекса датой осуществления расходов на выполненные работы или оказанные услуги признается дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления организации документов, служащих основанием для расчетов. Поскольку на момент перечисления организацией предварительной оплаты за обучение услуга еще не оказана, расходы как таковые не возникают. Поэтому организация должна признавать расходы на оплату обучения только по мере получения таких услуг, то есть ежемесячно, даже если годовая сумма платы за обучение была перечислена единовременно (письмо Минфина России от 16.03.2015 № 03-03-06/13706, письмо УФНС России по г. Москве от 01.12.2014 № 16-15/120598).

Если трудовой договор с физическим лицом, направленным на обучение или переподготовку, не был заключен по истечении трех месяцев после окончания оплаченного организацией обучения, то сумму платы, учтенную ранее при расчете налога на прибыль, необходимо включить во внереализационные доходы того отчетного (налогового) периода, в котором истек установленный Налоговым кодексом срок заключения трудового договора. Аналогичным образом потребуется восстановить сумму расходов на обучение в случае, если трудовой договор с сотрудником, прошедшим обучение, был прекращен до истечения одного года с начала его действия. В этой ситуации восстановление расходов следует произвести в том периоде, когда прекратил действие данный трудовой договор.

Однако если основанием не заключения трудового договора физического лица с организацией по истечении трех месяцев после завершения обучения или причиной расторжения трудового договора до истечения года с начала его действия являются обстоятельства, не зависящие от воли сторон, то организация вправе не восстанавливать расходы, связанные с оплатой обучения, в состав внереализационных доходов (пп. 2 п. 3 статьи 264 НК РФ, письмо Минфина России от 11.03.2016 г. N 03-03-06/1/13684).

Организация может учесть при налогообложении прибыли наряду со стоимостью обучения и профессиональной подготовки работников, с которыми заключены трудовые договоры, затраты на прохождение ими независимой оценки квалификации на соответствие профессиональным стандартам или квалификационным требованиям по определенному виду работ (пп.23 п. 1 ст. 264 НК РФ). Стоимость такой оценки, оплаченной за работника, не облагается страховыми взносами и освобождается от обложения НДФЛ.

Независимая оценка квалификации на соответствие требованиям к квалификации должна осуществляться на основании договора оказания услуг со специализированными центрами оценки квалификации. При успешной сдаче экзамена сотруднику выдается свидетельство о квалификации.

Организация может направить работника на прохождение независимой оценки квалификации только с его письменного согласия. При этом в соответствии с Трудовым кодексом (статьи 187, 196, 197 ТК РФ) на время прохождения независимой оценки квалификации за сотрудником сохраняется место работы (должность) и средняя заработная плата по основному месту работы. В случае проведения независимой оценки квалификации в другом городе сотруднику положено также оплатить командировочные расходы.

Для целей налогообложения документы, подтверждающие расходы на прохождение работником независимой оценки квалификации, необходимо хранить в течение всего срока действия соответствующего договора и еще одного года работы данного сотрудника, но не менее четырех лет.

### **Представительские расходы**

Под представительскими понимаются расходы организаций, участвующих в переговорах в целях установления или поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров или иного руководящего органа компании (п. 2 ст. 264 НК РФ).

#### **Что относится к представительским мероприятиям**

При классификации мероприятий в качестве представительских необходимо обращать внимание на их деловую цель. Так, к представительским мероприятиям можно отнести:

- документально подтвержденные затраты на проведение ужина в ресторане во время проведения официальных деловых переговоров (письмо УФНС России по г. Москве от 23.12.2005 № 20-12/95338);
- проведение отчетных мероприятий для клиентов - они позволяют повысить заинтересованность клиентов и обеспечить дальнейшее сотрудничество, следовательно, направлены на получение доходов (определение ВАС РФ от 30.11.2009 № ВАС-15476/09);
- проведение переговоров с физическими лицами, являющимися как фактическими, так и потенциальными клиентами организации (письма Минфина от 05.06.2015 N 03-03-06/2/32859, от 03.06.2013 №03-03-06/2/20149, от 27.03.2009 № 03-03-06/2/64).

Расходы на завтраки, обеды и ужины участников деловых переговоров могут быть учтены в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период. Однако затраты на подобные мероприятия должны быть экономически оправданы и подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством (письмо Минфина России от 22.03.2010 № 03-03-06/4/26).

#### **Состав представительских расходов**

Согласно п. 2 ст. 264 Налогового кодекса в составе представительских расходов можно учесть затраты на проведение официального приема для участвующих в переговорах лиц (с участием официальных лиц организации, проводящей данное мероприятие), их доставку к месту проведения мероприятия и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров и оплату услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

В качестве расходов на буфетное обслуживание можно учесть затраты на приобретение продуктов питания, в том числе спиртных напитков, для организации официального приема контрагентов, проводимого в целях установления или поддержания взаимного сотрудничества (письмо Минфина РФ от 16.08.2006 № 03-03-04/4/136). Расходы на спиртные напитки принимаются для налогообложения, если они произведены в размерах, предусмотренных обычаями делового оборота (письма Минфина России от 09.06.2004 № 03-02-05/1/49, от 19.11.2004 № 03-03-01-04/2/30, УМНС России по г. Москве от 27.09.2004 № 26-12/62972).

Нельзя учесть в составе представительских расходов затраты на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний. Не принимаются для налогообложения, как не поименованные в п. 2 статьи 264 НК РФ:

- затраты на завтраки, обеды и ужины, не носящие официального характера. Они должны оплачиваться представителями делегаций, прибывшими на переговоры, за счет суточных либо за счет собственных средств (письмо Минфина России от 05.04.2005 № 03-03-01-04/1/157, письмо ФНС России от 14.03.2005г. №02-3-08/327-4)
- расходы на оплату авиационных и железнодорожных билетов по пути следования из иностранного государства до границы России, а также стоимость визы. Такие расходы не относятся к представительским расходам, так как не предусмотрены пунктом 2 статьи 264 НК РФ (Письма УФНС России по г. Москве от 06.12.2007 №21-11/116748, от 14.07.2006 г. № 28-11/62271, от 11.11.2004 №26012/73173)
- расходы на подарки для передачи в рамках официального приема (письмо Минфина России от 25.03.2010 № 03-03-06/1/176)
- расходы на проживание в гостинице представителей делегации, прибывшей на переговоры (письма Минфина России от 01.12.2011 №03-03-06/1/796, от 16.04.2007 № 03-03-06/1/235, УФНС России по г. Москве от 06.12.2007г. №21-11/116748, от 12.04.2007 №20-12/034115).

#### **Экономическая обоснованность и документальное подтверждение**

Для признания расходов в целях налогообложения они должны носить производственный характер, то есть должна прослеживаться взаимосвязь между официальным приемом и деятельностью предприятия. Это может быть подтверждено заключенными договорами, подписанными контрактами, протоколами о

намерениях, деловой перепиской. Однако обоснованность представительских расходов в целях налогообложения прибыли напрямую не зависит от результата проведенных переговоров. Достаточно объективной связи расходов с намерением получить доход (письмо Минфина от 10.04.2013 № 03-03-06/2/11897).

Поскольку главой 25 Налогового кодекса не предусмотрено конкретного перечня и форм первичных документов, подтверждающих представительские расходы, для их подтверждения могут использоваться любые первичные документы, свидетельствующие об обоснованности и производственном характере произведенных расходов, в частности, отчет о данных расходах, утвержденный руководителем организации (письмо Минфина России от 10.04.2014 г. N 03-03-РЗ/16288). При этом все расходы, перечисленные в отчете, должны быть подтверждены соответствующими первичными документами.

#### Предельный размер представительских расходов

Представительские расходы могут быть учтены при расчете налога на прибыль в пределах ограничения – не более 4% от расходов на оплату труда за отчетный или налоговый период. В течение налогового периода (года) сумма расходов на оплату труда увеличивается, поэтому увеличивается и предельный размер представительских расходов, которые можно учесть в расходах для налога на прибыль.

#### ***Расходы на рекламу***

В соответствии с законом «О рекламе» (Федеральный закон от 13.03.2006 № 38-ФЗ) реклама - это информация, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования. Согласно разъяснениям Федеральной антимонопольной службы (письма ФАС РФ от 05.04.2007 № АЦ/4624, от 30.10.2006 № АК/18658, от 23.01.2006 № АК/582) под неопределенным кругом лиц понимаются те лица, которые не могут быть заранее определены в качестве получателя рекламной информации. Исходя из этого подхода, и следует определять, относятся ли конкретные виды расходов к рекламе.

Не признается рекламой информация, которая в соответствии с законодательством должна быть обязательно раскрыта и доведена до потребителя. В частности, не являются рекламой:

- вывеска на входе в здание с информацией о деятельности компании (п. 1 Постановления Пленума ВАС от 08.10.2012г. N 58);
- краткие сведения о наименовании организации, ее местонахождении и направлении проезда, размещенные непосредственно на знаках маршрутного ориентирования или на рекламных конструкциях, совмещенных со знаками маршрутного ориентирования, при наличии разрешения органов ГИБДД на установку и снятие технических средств организации дорожного движения (п. 12 Постановления Пленума ВАС от 08.10.2012г. N 58).

При этом информационный щит с названием организации суд признал рекламным, поскольку он находится не в зоне нахождения компании, а на расстоянии 300 метров от нее (постановление ФАС Московского округа от 19.10.09 № КА-А41/10701-09. Вывеска на крыше здания, где компания занимает несколько помещений, считается рекламой, поскольку она не обозначает местонахождение организации, а преследуют иные цели (письмо Федеральной антимонопольной службы от 16.03.06 № АК/3512). Размещение на стендах (то есть не у входа) коммерческого обозначения компании и информации о ее товарах является рекламой (письмо Минфина от 30.05.12 № 03-03-06/1/284).

Ряд видов рекламных расходов учитывается для налогообложения в полном объеме, без ограничения по сумме. К ним относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети, расходы при кино- и видеообслуживании;
- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях; на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов; изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о самой организации, а также выполняемых ей работах, услугах, товарных знаках и знаках обслуживания; на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Все прочие виды рекламных расходов (реклама на транспорте, в метро, расходы на приобретение и изготовление призов во время рекламных кампаний и др.) признаются для целей налогообложения в размере, не превышающем 1% выручки от реализации за отчетный (налоговый) период.

В качестве подтверждения рекламных расходов налоговый орган может потребовать у рекламодателя предъявить сами рекламные носители, например, рекламные брошюры. Данные требования не соответствуют Налоговому кодексу: рекламные материалы не являются документами, подтверждающими расходы, поэтому их наличие не является обязательным. Кроме того, в договоре на изготовление рекламной продукции, как правило, имеются все данные о продукции (количество экземпляров брошюр, формат, макет и т.п.). Суды, как правило, придерживаются аналогичной позиции. Однако наличие рекламных материалов позволит исключить претензии налоговых органов.

В случае размещения рекламы в интернете, в том числе посредством рекламных баннеров, рекомендуется периодически делать «скрин-шоты» и запрашивать у организации-рекламораспространителя статистические отчеты.

Размещая рекламу в печатном издании, следует снимать копии со страниц журналов (газет) с указанием номера журнала (газеты). Факт раздачи рекламных листовок можно подтвердить соответствующим отчетом ответственного лица.

При размещении рекламы в эфирных средствах массовой информации необходимы эфирные справки или иные подобные документы, выданные непосредственно теле- или радиоккомпанией, а также графики подтвержденных выходов рекламы, выданные рекламным агентством, с приложением надлежащим образом заверенных копий документов теле- или радиоккомпаний, на основании которых подготовлены соответствующие графики (письмо Минфина России от 06.09.2012 г. N 03-03-06/1/467).

### ***Убытки от безнадежных долгов и резервы по сомнительным долгам***

В соответствии со статьей 265 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки в виде долгов, признанных безнадежными. Безнадежными, то есть нереальными ко взысканию, признаются долги, по которым истек установленный срок исковой давности, а также по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Можно признать безнадежными и списать при расчете налога на прибыль долги организаций, фактически прекративших свою деятельность и исключенных из ЕГРЮЛ. Организацию могут исключить из ЕГРЮЛ, если она признается недействующей, то есть не сдает отчетность в течение последних 12 месяцев и не проводит операции по банковским счетам. В этом случае долги ликвидированного контрагента признаются безнадежными (п. 2 ст. 266 НК РФ). Следовательно, пострадавшая сторона вправе их списать при расчете налога на прибыль (письма Минфина от 23.01.2015 № 03-01-10/1982, от 24.07.2015 N 03-01-10/42792).

Если в отношении должника открыто конкурсное производство, кредитор может признать дебиторскую задолженность безнадежной в полном объеме и включить ее в состав расходов только после того, как в ЕГРЮЛ появится соответствующая запись об исключении компании-должника из реестра (письмо Министерства финансов от 06.06.2016 № 03-03-06/1/32678).

Следует учесть, что по закону о банкротстве в случае, когда у должника нет средств, заявитель обязан погасить судебные расходы. Такие расходы следует признать для налогообложения на дату вступления в силу судебного решения, по которому эти расходы отнесены на заявителя - инициатора банкротства (письмо Минфина России от 08.12.2017 N 03-03-06/2/82034).

Для того чтобы учесть возможные убытки, связанные с неоплатой долгов контрагентами, не дожидаясь истечения срока исковой давности или ликвидации должника, организация вправе создать в налоговом учете резерв по сомнительным долгам. Порядок формирования такого резерва установлен статьей 266 Налогового кодекса.

Сомнительным долгом признается любая задолженность перед организацией в связи с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), если она не погашена в установленные сроки и не обеспечена залогом, поручительством или банковской гарантией (п. 1 ст. 266 НК РФ). То есть при наличии залога или поручительства резерв по задолженности нельзя создать, даже если поручитель является банкротом (письмо Минфина России от 14.01.2013 N 03-03-06/1/7). Нет оснований учитывать задолженность в составе резерва по сомнительным долгам, если риск убытков от предпринимательской деятельности из-за нарушения обязательств контрагентами застрахован, поскольку в таком случае сумма возникшей просроченной задолженности должна покрываться за счет страхового возмещения (письмо Минфина России от 10.07.2017 г. N 03-03-06/1/43647).

С 2017 года в Налоговом кодексе действует уточняющая норма: если у организации есть встречное обязательство (кредиторская задолженность) перед контрагентом, то сомнительным долгом признается только та часть дебиторской задолженности контрагента, которая превышает кредиторскую задолженность организации перед этим контрагентом (ст. 266 НК РФ).

Поскольку Налоговый кодекс не конкретизирует, в отношении каких операций следует проводить зачет встречной задолженности, при расчете сомнительного долга организация должна уменьшить дебиторскую задолженность на кредиторскую задолженность перед соответствующим контрагентом по любым операциям. Причем уменьшать дебиторскую задолженность на встречную кредиторскую задолженность нужно, начиная с самой старой дебиторки (письмо Минфина России от 20.04.2017 N 03-03-06/1/23835). С 2018 года данная позиция Минфина России закреплена в Налоговом кодексе (Федеральный закон от 27.11.2017 №335-ФЗ).

При формировании резерва по сомнительным долгам необходимо проверять ограничение:

- сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам, исчисленного по итогам налогового периода, не может превышать 10 % от выручки за налоговый период.
- при исчислении резерва по сомнительным долгам по итогам отчетных периодов его сумма не может превышать большую из величин – 10% от выручки за предыдущий налоговый период или 10 % от выручки за текущий отчетный период.

При этом выручка от реализации определяется в соответствии с порядком, указанным в статье 249 Налогового Кодекса (письмо Минфина России от 13.03.2017 г. N 03-03-06/1/13762).

За счет созданного резерва списываются безнадежные долги, учтенные при формировании резерва. При этом в отношении иных безнадежных долгов применяется норма пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ, которая позволяет учесть их непосредственно в составе внереализационных расходов при расчете налоговой базы по налогу на прибыль (постановление Президиума ВАС РФ от 17.06.2014 №4580/14).

#### **4. Погашение налоговых убытков**

До 2017 г. в соответствии со статьей 283 НК РФ налоговый убыток, полученный по итогам года, может быть учтен в уменьшение «положительной» налоговой базы в течение последующих периодов, но не более 10 лет.

С 2017 года в соответствии со статьей 283 НК РФ налоговую базу текущего отчетного (налогового) периода можно уменьшить за счет погашения убытков прошлых лет не более чем на 50%. При этом, начиная с убытков, полученных с 2007 года, не применяется ограничение по максимальному сроку их погашения. То есть если убыток, возникший в 2007 году, не удалось погасить до конца 2017 года, право погашения этого убытка можно будет использовать и в последующих периодах.

Если организация погашает по итогам 2017 года налоговые убытки прошлых лет, необходимо заполнить в Декларации Приложение № 4 к листу 02 «Расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу».

Остаток не перенесенного убытка на начало текущего налогового периода (строка 010 с расшифровкой по строкам 040-130) равен остатку не перенесенного убытка на конец предыдущего налогового периода (строка 160 Приложения 4 к Листу 02 Декларации по итогам предыдущего года).

По строке 140 приводится из строки 100 Листа 02 налоговая база отчетного периода.

По строке 150 указывается сумма убытка, на которую уменьшается налоговую базу текущего периода.

В составе суммы по строке 150 учитывается, в том числе (и выделяется по строке 151), погашаемый в отчетном периоде убыток по операциям с обращающимися ценными бумагами. Поскольку существует ограничение по размеру погашения убытка от обращающихся ценных бумаг, возникшего до 31.12.2014г, сумма по строке 151 не должна превышать 20 % суммы убытка по строке 135.

Поскольку с 2017 года введено ограничение по размеру погашаемого убытка, то показатель по строке 150 не может быть больше ½ показателя строки 140.

#### **5. Ставки налога на прибыль**

На 2017 -2020 годы установлены ставки налога на прибыль:

- в федеральный бюджет – 3%,
- в бюджет субъекта РФ – 17%.

Для резидентов особых экономических зон ставка налога на прибыль снижена с 2017г. с 3% до 2% (Федеральный закон от 27.11.2017 N 348-ФЗ). Изменение не затрагивает резидентов туристско-рекреационных особых экономических зон, объединенных решением Правительства РФ в кластер. Для таких организаций продолжит действовать нулевая ставка налога на прибыль.

## 6. Порядок заполнения декларации

Форма Декларации по налогу на прибыль утверждена приказом ФНС России от 19.10.2016 N ММВ-7-3/572. При среднесписочной численности более 100 человек сдать декларацию надо через интернет, в остальных случаях - любым способом.

Состав декларации по налогу на прибыль по итогам года:

Состав декларации	Порядок включения отдельных листов и приложений в декларацию		
	Все организации	Обособленные подразделения	Некоммерческие организации
Титульный лист	Включается в состав декларации обязательно. При наличии обособленных подразделений платежи в бюджет субъекта РФ указываются без учета платежей по обособленным подразделениям	Включается в состав декларации обязательно. Указываются суммы платежей по соответствующему обособленному подразделению	Обязательно подается за налоговый период
Раздел 1, подраздел 1.1.			-
Раздел 1, подраздел 1.2.	Не включается в декларацию за налоговый период.	Не включается в декларацию за налоговый период.	-
Раздел 1, подраздел 1.3	При выплате доходов в виде дивидендов и процентов по ценным бумагам (листы 3, 4)	-	-
Лист 02	Включается в состав декларации обязательно	-	При наличии подлежащих отражению доходов и расходов
Приложения № 1 и № 2 к листу 02		-	
Приложение № 3 к листу 02	Заполняется при наличии соответствующих доходов и расходов	-	-
Приложение № 4 к листу 02	Включается в состав декларации за налоговый период при переносе убытка прошлых лет и/или наличии убытка по итогам года	-	-
Приложение № 5 к листу 02	При наличии обособленных подразделений на территории другого субъекта РФ	Расчет налога по месту нахождения обособленного подразделения	-
Листы 03, 04, 05	Заполняются при наличии соответствующих доходов и расходов	-	-
Лист 06	Заполняют только негосударственные пенсионные фонды	-	-
Лист 07	При получении средств целевого финансирования. Представляется только за налоговый период	-	При получении средств целевого финансирования
Лист 08 – <u>новый лист</u>	Заполняется по сделкам, в отношении которых произведены самостоятельные симметричные корректировки в соответствии с положениями Раздела V.1 НК – по каждому контрагенту и каждой сделке	-	-
Лист 09 <u>новый лист</u>	Заполняется организацией - контролирующим лицом в отношении прибыли контролируемой иностранной (пп. 25 ст. 250 НК)	-	-
Приложение № 1	Заполняется при наличии не учитываемых доходов по кодам из прил. 4 Порядка	-	-

Состав декларации	Порядок включения отдельных листов и приложений в декларацию		
	Все организации	Обособленные подразделения	Некоммерческие организации
	заполнения Декларации (в т.ч. неотделимые улучшения, полученные арендодателем), а также отдельных видов расходов (в т.ч. амортизация с повышающими коэффициентами, амортизация по неотделимым улучшениям, расходы на добровольное страхование и обучение работников)		
<b>Приложение № 2</b>	Подается за налоговый период акционерным обществом при выплате физическим лицам дивидендов, а также всеми налоговыми агентами при выплате физ.лицам доходов по операциям с ценными бумагами и ФИСС	-	-

Доходы, расходы и другие показатели приводятся в Декларации нарастающим итогом с начала года (п. 2.1 Порядка, утвержденного приказом ФНС России от 19.10.2016 N ММВ-7-3/572).

**Заполнение декларации в отношении расходов** необходимо начать с Приложения 3 к листу 02, так как эти сведения затем переносятся в Приложения 1 и 2, а также в лист 02.

Приложение 3 к листу 02 «Расчет суммы расходов по операциям, финансовые результаты по которым учитываются при налогообложении прибыли с учетом положений статей 264.1, 268, 268.1, 275.1, 276, 279, 323 НК РФ (за исключением отраженных в Листе 05)» предназначено для отражения расходов по операциям, которые при налогообложении признаются в особом порядке. Его оформляют организации, которые в отчетном периоде продавали амортизируемое имущество (строки 010–060); продавали непогашенную дебиторскую задолженность (строки 100–150); несли расходы на обслуживающие производства и хозяйства (строки 180–201); получали доходы и несли расходы по договорам доверительного управления имуществом (строки 210–230); продавали землю, приобретенную в период с 01.01.2007г. по 31.12.2011г. (строки 240–260).

Итоговая информация по операциям, приведенным в приложении 3 к листу 02, переносится:

- в отношении выручки (строка 340) - в строку 030 Приложения 1 к листу 02;
- в отношении расходов (строка 350) - в строку 080 Приложения 2 к листу 02;
- в части убытков, которые могут быть учтены в данном периоде (строка 360) - в строку 050 листа 02.

Приложение № 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравненные к внереализационным расходам»;

По строкам 010–030 отражаются прямые расходы по данным налогового учета:

- строка 010 «Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам, работам, услугам» заполняется при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг.
- строки 020–030 заполняются, если организация занимается оптовой и розничной продажей товаров.

По строке 040 отражается по данным налогового учета общая сумма косвенных расходов. А в строках 041- 055 приводится их расшифровка. В строку 041 необходимо включить, в том числе, сумму страховых взносов.

Строки 042–060 заполняются только при наличии соответствующих операций, с учетом специфики деятельности организаций.

По строке 090 отражается часть убытка по объектам обслуживающих производств и хозяйств, полученного в предыдущих годах, которая уменьшает базу в текущем периоде. В строку 100 переносится сумма убытка от реализации имущества из строки 060 приложения 3 к листу 02, учитываемая в данном отчетном или налоговом периоде.

Сумма всех расходов, признаваемых для налога на прибыль (строка 130) рассчитывается по формуле:

$$\text{строка 130} = \text{строка 010} + \text{строка 020} + \text{строка 040} + \text{строки с 059 по 070} + \text{строка 072} + \text{строки с 080 по 120}$$

По строке 200 отражается общая сумма внереализационных расходов. При этом данный показатель может быть больше общей суммы расходов, расшифрованных по строкам 201–206, так как декларация не предусматривает полную детализацию внереализационных расходов.

По строкам 300–302 отражаются убытки, приравниваемые к внереализационным расходам. При этом по строке 300 приводится общая сумма таких убытков, по строке 301 - убытки прошлых лет, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде, а по строке 302 - суммы безнадежных долгов. Если организация создает резерв по сомнительным долгам, здесь указываются суммы безнадежных долгов, не покрытых за счет резерва.

Строки 400–403 нужно заполнять, если в прошлых годах организация переплатила налог на прибыль и уменьшает базу отчетного периода налоговой базы на основании пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса РФ.

**Лист 02 «Расчет налога»** заполняется на основании Приложений 1, 2, 3 и 4 к листу 02, а также сведений, приведенных в листах 05 и 06.

В строках 010, 030, 050 не учитываются доходы, расходы и убытки, отраженные в Листах 05 и 06 Декларации.

По строке 070 Листа 02 указывается сумма доходов, исключаемых из прибыли, отраженной по строке 060 Листа 02, в частности, доходы в виде полученных дивидендов.

Плательщики торгового сбора заполняют в листе 02 Декларации строки 265, 266, 267 для торгового сбора. По организациям, не имеющим обособленных подразделений (а также по организациям, обособленные подразделения которой находятся на территории только одного субъекта РФ), стр. 267 = стр. 265. Но если сумма уплаченного торгового сбора (стр. 265) превышает сумму исчисленного авансового платежа (налога) (стр. 200), то торговый сбор учитывается по стр. 267 в пределах исчисленного авансового платежа (налога). То есть стр. 267 не может быть больше стр. 200.

Организации, имеющие обособленные подразделения, сумму торгового сбора, на которую уменьшаются исчисленные авансовые платежи (налог) в бюджет субъекта РФ по месту нахождения этих обособленных подразделений, исчисляют в Приложениях 5 Листу 02.

**Расчет и отражение в листе 02 суммы авансовых платежей и налога к доплате /уменьшению:**

Показатель	Код строки	Порядок расчета
<b>Налоговая декларация за 2017 год</b>		
Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период - всего	210	(строка 180 декларации за 9 мес. 2017г.) + (строка 290 декларации за 9 мес. 2017 г.)
в том числе: в федеральный бюджет	220	(строка 190 декларации за 9 мес. 2017г.) + (строка 300 декларации за 9 мес.2017 г.)
в бюджет субъекта РФ	230	(строка 200 декларации за 9 мес. 2017г.) + (строка 310 декларации за 9 мес. 2017 г.)
Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в квартале, следующим за текущим отчетным периодом	290	Не заполняется
в том числе: в федеральный бюджет	300	Не заполняется
в бюджет субъекта РФ	310	Не заполняется

**Приложение № 5 к листу 02** «Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль организаций в бюджет субъекта Российской Федерации организацией, имеющей обособленные подразделения» заполняется по организации без обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению или группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта РФ. Количество расчетов зависит от количества обособленных подразделений или групп обособленных подразделений.

Строка 030 заполняется на основании показателя налоговой базы, приведенной в строке 120 Листа 02 Декларации. При закрытии обособленных подразделений в течение налогового периода в Декларациях за

последующие после закрытия отчетные периоды по строке 031 указывается налоговая база в целом по организации без учета налоговой базы, приходящейся на закрытые обособленные подразделения. Разность между показателями строк 030 и 031 должна соответствовать сумме показателей по строкам 050 Приложений N 5 к Листу 02 Декларации с кодом "3" по реквизиту "Расчет составлен" по закрытым обособленным подразделениям.

По строке 040 указывается доля налоговой базы по организации без обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению или группе обособленных подразделений.

По строке 060 Приложений N 5 указываются ставки налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, в которых расположены организация и ее обособленные подразделения.

Сумма строк 070 «Сумма налога» Приложений N 5 по организации без входящих в нее обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению переносится в строку 200 Листа 02.

Сумма строк 080 Приложений N 5 к Листу 02 Декларации должна быть равна сумме, отраженной по строке 230 Листа 02.

Строки 100 Приложений N 5 к Листу 02 Декларации заполняются в том случае, если показатели строк 070 превышают суммы показателей строк 080 и 090: Строка 100 = строка 070 – строка 080 – строка 090.

Если показатель строк 070 меньше суммы показателей строк 080, 090, то определяются суммы налога на прибыль, подлежащие к уменьшению: Строка 110 = строка 080 + 090 – строка 070.

**Приложение №2** «Сведения о доходах физического лица, выплаченных ему налоговым агентом, от операций с ценными бумагами, операций с финансовыми инструментами срочных сделок, а также при осуществлении выплат по ценным бумагам российских эмитентов» заполняют организации, исполняющие обязанности налоговых агентов по исчислению, удержанию и перечислению НДФЛ при выплате физическим лицам доходов по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок. Такие обязанности возникают, в частности, у акционерных обществ при выплате дивидендов физическим лицам.