

Н.Н. Зотова

ФОРМИРОВАНИЕ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НАЛОГООБЛАГАЕМЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

Учебное пособие

Курганский
государственный
университет



РЕДАКЦИОННО-ИЗДАТЕЛЬСКИЙ
ЦЕНТР
43-38-36



**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Курганский государственный университет

Н.Н. Зотова

**ФОРМИРОВАНИЕ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
НАЛОГООБЛАГАЕМЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ**

Учебное пособие

Курган 2010

УДК 657 (075.8)
ББК65.052
З 88

Рецензенты:

начальник операционного управления Курганского отделения Уральского банка Сбербанка России, д-р экон. наук, профессор С. Н. Орлов;
руководитель территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Курганской области, канд. экон. наук, доцент Н.Д. Кремлев.

Печатается по решению методического совета Курганского государственного университета.

З 88 Зотова Н.Н. Формирование и бухгалтерский учет налогооблагаемых показателей: Учебное пособие. – Курган: Изд-во Курганского гос. ун-та, 2010. – 220 с.

В пособии раскрыты теоретические аспекты формирования информации о налогооблагаемых показателях как объектах бухгалтерского учета, рассмотрены принципы и методы, применяемые в бухгалтерском и налоговом учете. Подробно изложен порядок формирования и учета налогооблагаемых показателей: имущества, реализации, доходов физических лиц, прибыли и т.д.

Пособие предназначено для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», специалистов в области бухгалтерского учета, аудита и налогообложения.

Табл. – 53, библиограф. – 11 назв.

УДК 657 (075.8)
ББК65.052

ISBN 978-5-4217-0024-1

© Курганский
государственный
университет, 2010
© Зотова Н.Н., 2010

Содержание

Введение	4
1. Цели, задачи и принципы формирования информации о налогооблагаемых показателях в бухгалтерском учете	6
2. Бухгалтерский и налоговый учет	14
3. Формирование и учет налогообложения реализации	25
4. Порядок формирования и учет налогооблагаемой базы по акцизам	45
5. Порядок формирования и учета налогооблагаемого имущества	65
6. Учет доходов физических лиц в целях налогообложения	85
7. Учет доходов физических лиц в целях расчета и уплаты страховых взносов	109
8. Налог на прибыль	127
9. Порядок формирования и учета налогооблагаемых показателей по прочим налогам	181
9.1. Транспортный налог	181
9.2. Земельный налог	194
Вопросы для итогового контроля	206
Ответы на тесты	207
Глоссарий	208
Список литературы	219

Введение

Хозяйственная деятельность организации в настоящее время осуществляется в условиях реформирования как системы бухгалтерского учета, так и системы налогообложения, постоянного совершенствования нормативно-правовой базы хозяйственной деятельности. С выходом ПБУ 18/02 «Налог на прибыль» налоговый учет выделился в отдельный вид учета, возникла необходимость формирования учетной политики для целей налогообложения. Обособленный налоговый учет необходимо вести не только в целях исчисления налога на прибыль, что обусловлено требованиями главы 25 Налогового кодекса РФ, но и для расчета налога на добавленную стоимость, акцизов и других налогов.

Различия между бухгалтерским и налоговым учетом обусловлены тем, что бухгалтерский учет отражает реальную и действительную картину хозяйствования и формирования финансовых результатов, а налоговый учет предназначен исключительно для целей налогообложения. Налоговым законодательством установлены специальные правила и ряд ограничений для учета тех или иных доходов или расходов, убытков.

Однако при ведении этих двух видов учета может возникнуть немало пересечений. В этом случае их целесообразно использовать, не забывая при этом, что сблизить бухгалтерский и налоговый учет до полной тождественности не получится никогда.

В условиях рыночной экономики выпускники специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» должны быть хорошо подготовлены к самостоятельной учетной работе, в том числе к ведению налогового учета. При этом важное значение приобретает не только полное, своевременное исполнение обязательств перед бюджетом по налогам, но и правильное их отражение в бухгалтерском учете. Налоговый учет в практической деятельности современного бухгалтера является достаточно сложным и требует обязательного наличия определенных практических навыков. Все это делает крайне своевременным дополнение учетной программы для студентов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» новой дисциплиной «Формирование и бухгалтерский учет налогооблагаемых показателей». В рамках данной дисциплины изучаются состав, принципы, требования, техника налогообложения, формирование и отражение налогооблагаемых показателей в бухгалтерском учете.

В данном пособии рассматривается формирование налогооблагаемых показателей на примере таких налогов, как налог на добавленную стоимость (далее НДС) акцизов, налог на прибыль, налог на доходы физических лиц (далее НДФЛ), налог на имущество, транспортный налог, страховые взносы. По каждому налогу приведены основные сведения, необходимые для понимания расчета налогооблагаемой базы и отражения в бухгалтерском учете.

В конце каждого раздела представлены тесты и практические задания, контрольные вопросы. Такой порядок подачи материала позволит студентам не только решать предлагаемые задачи на практических занятиях, но и закреплять полученные знания при самостоятельной работе дома.

В тексте пособия даны ссылки на соответствующие положения налоговой и бухгалтерской нормативно-правовой базы. Очень важным для студентов является использование в процессе обучения справочно-правовых информационных систем, таких как «Гарант», «Консультант Плюс», так как они гарантируют актуальную редакцию законодательно-нормативных документов на дату решения практических заданий.

Изучение дисциплины «Формирование и бухгалтерский учет налогооблагаемых показателей» - необходимое условие фундаментальной подготовки экономистов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», дающее возможность получить не только теоретические знания, но и овладеть практическими навыками организации учета показателей, формирующих налоговые последствия.

1. Цели, задачи и принципы формирования информации о налогооблагаемых показателях в бухгалтерском учете

Проблемы налогообложения имеют немаловажное значение для хозяйствующих субъектов российской экономики. Хозяйственная деятельность организаций осуществляется в очень динамичной среде, т.к. продолжается совершенствование нормативно-правовой базы хозяйственной деятельности. При этом важное значение приобретает не только полное и своевременное исполнение обязательств перед бюджетом по налогам, но и их правильное отражение в бухгалтерском учете. Особую актуальность это получило в связи с выделением налогового учета в отдельный вид учета и принятием ПБУ 18/02 «Налог на прибыль» (данный документ регламентирует специальные правила бухгалтерского учета налогооблагаемых показателей).

Система российского законодательства регламентирует процесс формирования бухгалтерской информации у субъектов хозяйственной деятельности в целях исчисления и уплаты налоговых обязательств и состоит из совокупности нормативных актов различного уровня. Схематически ее можно представить 5 уровнями (рис. 1).

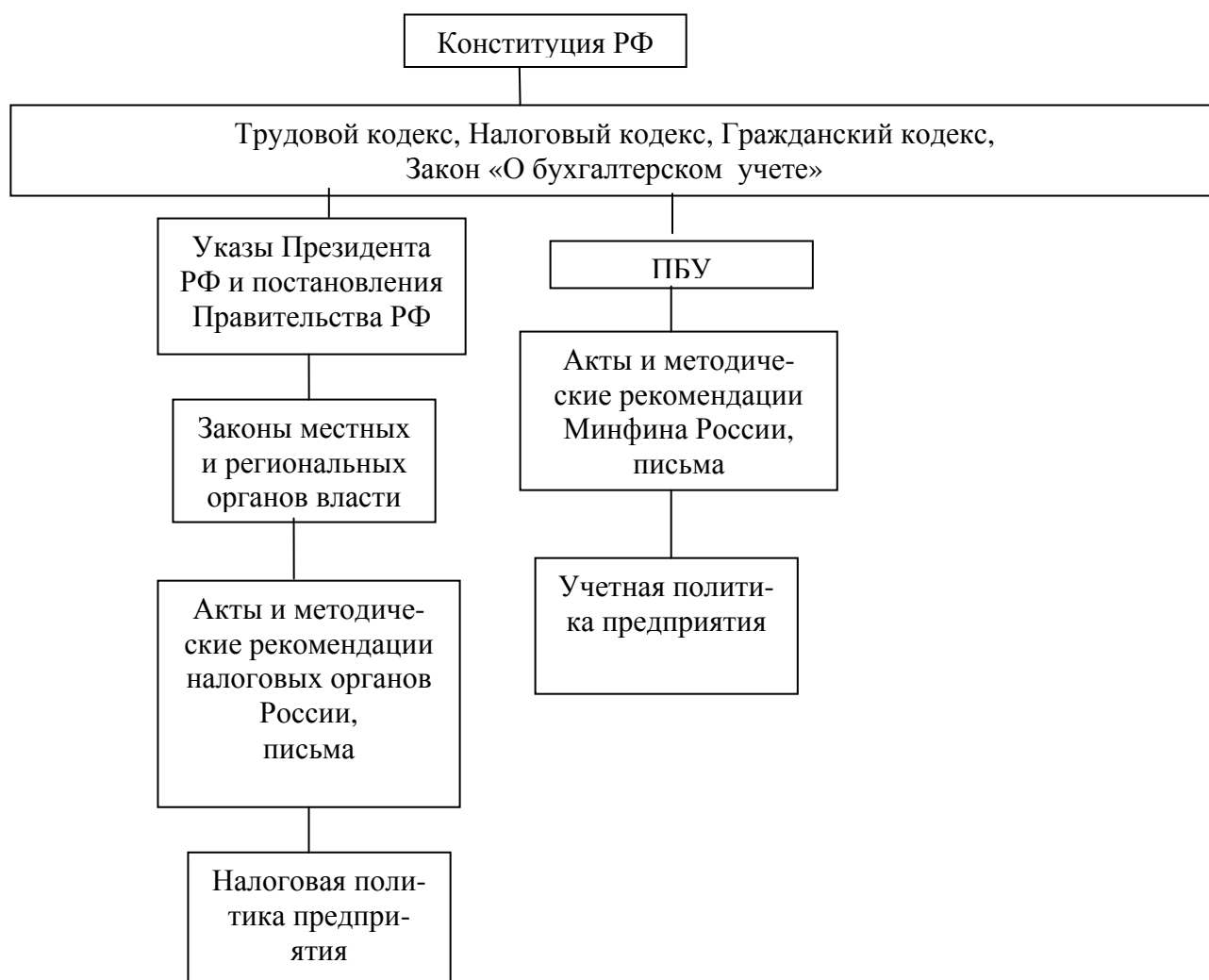


Рис. 1. Схема нормативного регулирования бухгалтерского учета и налогообложения в РФ

Конституцией РФ предусмотрена обязанность каждого гражданина или хозяйствующего субъекта России уплачивать налоги. В соответствии с этой обязанностью ст. 23 НК РФ устанавливается для каждого налогоплательщика необходимость вести учет своих доходов, расходов и объектов налогообложения, и предоставлять в налоговый орган по месту учета налоговые декларации по налогам.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» устанавливает как одну из целей бухгалтерского учета «составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организации, доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности». Одним из пользователей этой информации является налоговый орган РФ.

Таким образом, цель бухгалтерского учета налогооблагаемых показателей (НПО) состоит в формировании своевременной, полной и достоверной информации о доходах, расходах и объектах налогообложения для исчисления и исполнения налоговых обязательств в установленном порядке.

В соответствии с поставленной целью бухгалтерский учет НПО призван решить следующие задачи:

1. Своевременное и полное отражение объектов налогообложения в соответствии с действующим законодательством.
2. Правильное исчисление по всем объектам налогообложения в натуральных и денежных измерителях налогооблагаемых показателей (налоговой базы).
3. Своевременное, полное и достоверное отражение информации о налогооблагаемых показателях в бухгалтерском учете и отчетности.
4. Применение допустимых методов налогового планирования.

Расчет налоговой базы по налогам основывается на количественной оценке налогооблагаемых показателей, которые формируются в системе бухгалтерского и налогового учета и призваны обеспечить правильные исчисления налоговой базы по каждому налогу.

Наиболее встречаемые показатели:

1. Остаточная стоимость основных средств формирует базу по налогу на имущество предприятий и организаций.
2. Реализация формирует налоговую базу по НДС и акцизам.
3. Доходы физических лиц формируют информацию о налоговых базах по НДФЛ и страховым взносам.
4. Доходы, расходы, прибыль (убыток) отчетного (налогового) периода формируют налоговую базу для исчисления налога на прибыль.
5. Потребляемые ресурсы. Величина потребляемых ресурсов в натуральном измерении служит основанием для формирования информации, необходимой для исчисления налоговой базы по ресурсным и экологическим налогам.
6. Мощность транспортных средств необходимо знать для определения налоговой базы по транспортному налогу.

Принципы и методы бухгалтерского и налогового учета

В бухгалтерском учете любая информация подлежит обработке путем применения следующих приемов и способов, в совокупности составляющих метод бухгалтерского учета:

- документация;
- инвентаризация;
- счета и двойная запись;
- оценка;
- калькуляция;
- баланс;
- отчетность.

Приемы и способы устанавливаются законодательством, некоторые из них могут носить альтернативный характер. В этом случае выбор конкретных приемов и способов закрепляется в учетной политике организации.

Объекты бухгалтерского учета, отдельные хозяйственные операции являются основанием для возникновения обязательств по уплате различных налогов и сборов.

Объекты налога можно разделить на следующие виды:

1. Имущественные и неимущественные права.
2. Деятельность субъекта.
3. Результаты хозяйственной деятельности.

В ст. 313 НК РФ содержится следующее определение налогового учета: «Налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в порядке, предусмотренном НК РФ».

Исходя из этого определения выделим следующие приемы и способы ведения налогового учета:

1. Документация.
2. Группировка (систематизация) по правилам НК РФ.
3. В ст. 40 НК РФ установлен принцип определения цены товаров, работ, услуг для целей налогообложения, т.е. специальный порядок оценки объектов налогового учета.
4. В соответствии со ст. 80 НК РФ налогоплательщик обязан предоставлять в указанные сроки отчетность в форме налоговых деклараций.

Приемы и способы исчисления налогов устанавливаются налоговым законодательством РФ. Если они носят альтернативный характер, то выбор конкретных приемов и способов отражается в учетной политике для целей налогообложения.

Принципы ведения налогового учета установлены в НК РФ. Основные правила (принципы) ведения бухгалтерского учета определены МСФО, Законом «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, ПБУ 1/08 «Учетная политика организации». Принципы бухгалтерского и налогового учета приведены в табл. 1.

Таблица 1

Принципы бухгалтерского и налогового учета

№	Бухгалтерский учет	Принцип	Налоговый учет
1	<p>Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности (метод начислений) (факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами)</p>	<p>Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления)</p>	<p>Доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (ст. 271 НК РФ).</p> <p>Расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты (ст. 272 НК РФ)</p>
2	<p>Принцип имущественной обособленности (активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций)</p>	<p>Принцип имущественной обособленности</p>	<p>Амортизируемым признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (ст. 256 НК РФ)</p>

Продолжение табл.1

3	<p>Принцип непрерывности деятельности организации (организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют основания для сокращения деятельности или существенного сокращения деятельности)</p>	<p>Принцип непрерывности деятельности организации</p>	<p>Если организация в течение какого-либо календарного месяца ликвидирована или реорганизована, то ликвидируемой либо реорганизуемой организацией амортизация имущества не начисляется с 1-го числа месяца, в котором завершена ликвидация или реорганизация (ст. 259 НК РФ)</p>
4	<p>Принцип последовательности применения учетной политики (принятая организация учетная политика не меняется последовательно из года в год)</p>	<p>Принцип последовательности применения норм и правил налогового учета</p>	<p>Нормы и правила налогового учета должны применяться последовательно от одного налогового периода к другому (ст. 313 НК РФ)</p>
5	<p>Принцип стоимостной оценки активов и обязательств. В качестве базы оценки используются разные виды стоимости (первоначальная, восстановительная, рыночная, остаточная и др.)</p>	<p>Принцип денежного изменения</p>	<p>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 (ст. 249 НК РФ)</p>
6	<p>Принцип существенности (исходит из положения значимости той информации, отсутствие или неточность которой может повлиять на исчисление финансового результата хозяйствующего субъекта или принятие решений пользователями)</p>	<p>Принцип существенности</p>	<p>Не применяется в налоговом учете</p>

Продолжение табл. 1

7	Не применяется в бухгалтерском учете	Принцип признания доходов и расходов	По доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или выявляется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов
---	--------------------------------------	--------------------------------------	--

Техника налогообложения

Налоговым законодательством определено, что любой налог считается установленным, если установлены все его элементы.

Элементы, без которых налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными, называют существенными элементами закона о налоге. Основой для построения налоговых формул являются следующие элементы:

1. Субъект налогообложения (налогоплательщик).
2. Предмет и объект налогообложения.
3. Масштаб налога и единица налогообложения.
4. Налоговая база.
5. Налоговый и отчетный период.
6. Ставка налога и метод налогообложения.
7. Налоговые льготы.
8. Порядок и способы исчисления налога.
9. Способы и сроки уплаты налога.
10. Порядок уплаты налога.

Таким образом, чтобы исчислить налог, необходимо применить соответствующую налоговую формулу с учетом всех десяти основных элементов.

Применение техники налогообложения в бухгалтерском учете основывается прежде всего на своевременном установлении наличия каждого элемента налога, его идентификации и регистрации (табл. 2).

Таблица 2

Вариантный подход к элементам налогов

Наименование элемента налога	Варианты характеристик элемента
Субъект налогообложения (налогоплательщик)	<ol style="list-style-type: none">1. Резидент или нерезидент2. Организационно-правовая форма: ООО, ОАО, ЗАО, ПБЮЛ, КФХ, община, кооператив, МП, кредитная организация, страховая организация, некоммерческая организация и т.д.3. Вид деятельности: торговля, производство, экспорт, производство или торговля подакцизными товарами, профессиональное участие на рынке ценных бумаг и т.д.4. Финансовые показатели:<ul style="list-style-type: none">- выручка от продаж без учета НДС за три предшествующих календарных месяца не превышает 2 000 000 руб.;- в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки (без НДС) не превысила 1 млн за каждый квартал

Предмет и объект налогообложения	Характеристики определены однозначно и вариантов не имеют
Масштаб налога и единица налогообложения	Характеристики определены однозначно и вариантов не имеют
Налоговая база	Момент возникновения налогового обязательства: - по налогу на прибыль: метод начисления или кассовый метод
Налоговый и отчетный период	Характеристики определены однозначно и вариантов не имеют
Ставка налога и метод налогообложения	Характеристики определены однозначно и вариантов не имеют
Налоговые льготы	Налогоплательщик может использовать или не использовать льготы
Порядок и способы исчисления налога	Характеристики определены однозначно и вариантов не имеют
Способы и сроки уплаты налога	Характеристики определены однозначно и вариантов не имеют
Порядок уплаты налога	Характеристики определены однозначно и вариантов не имеют

Таким образом, идентификация элемента налога связана с процессом выбора его оптимальной разновидности. Выбранную разновидность следует отразить в учетной политике для целей налогообложения. В течение отчетного (налогового) периода данные о каждом элементе должны накапливаться установленным в учетной политике способом для последующего отражения в налоговой отчетности.

2. Бухгалтерский и налоговый учет

Налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ.

Основными задачами налогового учета являются:

- 1) формирование полной и достоверной информации о порядке предоставления данных о величине объектов налогообложения;
- 2) обоснование применяемых льгот и вычетов;
- 3) формирование полной и достоверной информации об определении размера налоговой базы отчетного (налогового) периода;
- 4) обеспечение отдельного учета при применении различных ставок налога или различного порядка налогообложения;
- 5) обеспечение своевременной, достоверной и полной информацией внутренних и внешних пользователей, контроль за правильностью исчисления и перечисления налога в бюджет.

Основные налоги можно классифицировать по признаку необходимости ведения специального налогового учета (табл. 3).

Таблица 3

Классификация налогов

№	Наименование налога	Нормативный документ	Необходимость ведения налогового учета
1	Налог на прибыль	гл. 25 НК РФ,	Необходимо ведение налогового учета в соответствии со статьей 313
2	НДС	гл. 21 НК РФ	Необходимо ведение в соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ
3	Налог на имущество	гл. 30 НК РФ	Нет необходимости, поскольку налоговая база исчисляется по данным бухгалтерского учета
4	Транспортный налог	гл. 28 НК РФ	Нет необходимости ведения налогового учета
5	Налог на доходы физических лиц	гл. 23 НК РФ	Необходимо ведение налогового учета в соответствии со ст. 210 НК РФ
6	Единый налог для упрощенной системы налогообложения	гл. 26.2 НК РФ	Необходимо вести учет в соответствии со ст. 346.24 НК РФ
7	Единый налог на вмененный доход	гл. 26.3 НК РФ	Прямая необходимость налогового учета не предусмотрена, но необходим учет показателей, служащих основанием для определения ЕНВД (ст. 346.26 НК РФ)
8	Акцизы	гл. 22 НК РФ	Необходимо вести учет в соответствии со ст. 187, 190, 191 НК РФ

Все организации в соответствии с НК РФ в обязательном порядке должны соблюдать учетную политику для целей налогообложения, которая утверждается руководителем организации. Если у организации отсутствует учетная политика, то на предприятие могут быть наложены штрафные санкции (п.1 ст.126 НК РФ). Вопрос о структуре учетной политики для целей налогообложения организация решает самостоятельно.

Обычно этот документ включает в себя три основных раздела:

- 1) организационные моменты (принципы) налогового учета;
- 2) методы и способы налогообложения;
- 3) регистры налогового учета.

Данные налогового учета основываются на:

- а) первичных документах (включая справку бухгалтера);
- б) аналитических регистрах налогового учета;
- в) расчете налоговой базы.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если составлены по форме, оговоренной в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Документы, формы которых не предусмотрены в альбоме, составляются организацией самостоятельно и должны иметь следующие реквизиты:

- наименование документа;
- дата составления;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

Аналитические регистры налогового учета - это разработочные таблицы, ведомости, журналы, книги, в которых группируются данные первичных учетных документов для формирования налоговой базы без отражения на счетах бухгалтерского учета.

Аналитические регистры должны обязательно содержать следующие реквизиты:

- наименование регистра;
- период (дату) составления;
- измерители операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись и расшифровку подписи лица, ответственного за составление указанных регистров.

Расчет налоговой базы по налогу на прибыль

Расчет налоговой базы должен содержать следующие данные:

- период, за который определяется налогооблагаемая база нарастающим итогом;
- сумму доходов от реализации отчетного (налогового) периода;
- сумму расходов, уменьшающих доходы от реализации;

- итоговую сумму - прибыль (убыток) от реализации;
- сумму внереализационных доходов;
- сумму внереализационных расходов;
- прибыль (убыток) от внереализационных операций;
- итого налоговую базу за отчетный (налоговый) период.

Доходы и расходы должны быть показаны в разрезе их видов, т.е. выручка, доходы и расходы от реализации товаров, ценных бумаг, имущества, доходы и расходы от реализации основных средств и т.д. Налоговая база исчисляется в зависимости от порядка уплаты авансовых платежей: ежемесячно (от фактической прибыли) или ежеквартально. Схема формирования прибыли приведена на рис. 2.

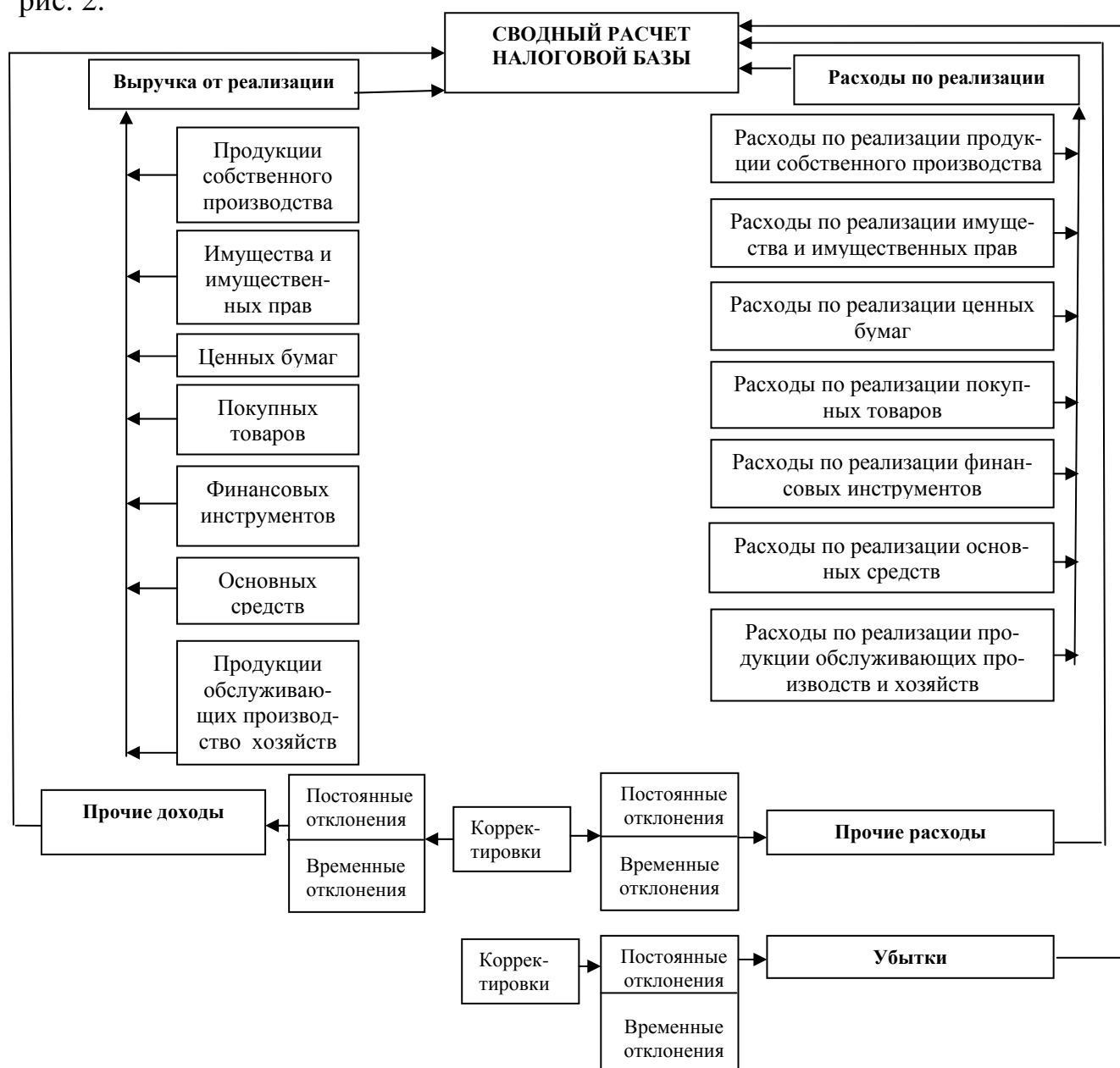


Рис. 2. Схема формирования прибыли в целях налогообложения

Расчет налоговой базы по НДС

Налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг) и формируется либо на дату отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг) и имущественных прав, либо на дату их оплаты (в том числе частичной) в зависимости от того, какое из этих событий произошло раньше.

Налогоплательщик должен обеспечить отдельный учет налоговых баз, облагаемых по разным ставкам НДС.

Налоговая база исчисляется ежеквартально.

Расчет налоговой базы по НДФЛ

Налоговая база определяется по каждому получателю доходов в разрезе различных источников их получения. Также следует организовать отдельный учет доходов, облагаемых по разным ставкам. Особого внимания требует определение налоговой базы при исчислении дохода, полученного в натуральной форме и с материальной выгоды (ст. 40 НК РФ).

Модели налогового учета

Модель 1. Данная модель предусматривает использование самостоятельных аналитических регистров налогового учета, при этом налоговый учет ведется параллельно с бухгалтерским. Эта модель приведена на рис. 3.



Рис. 3. Схема формирования показателей налоговой декларации (модель 1)

Преимуществом данной модели является то, что она дает реальную возможность получать данные для формирования налоговой базы непосредственно из налоговых регистров. При этом исключаются ошибки в исчислении налоговой базы, поскольку показатели налоговых регистров формируются в соответствии с требованиями налогового законодательства, а не бухгалтерского учета. Взаимодействие двух систем учета при использовании этой модели сводится к минимуму, общими являются лишь данные первичных документов.

Вместе с тем такое параллельное ведение двух видов учета требует значительных затрат, связанных с необходимостью создания в организации отдела или группы налогового учета, привлечения высококвалифицированных специалистов для разработки налоговых регистров, системы документооборота и программных продуктов, модернизации учетного процесса и вычислительной техники.

Такие затраты возможны только, в крупных организациях, где могут быть созданы (или уже имеются) внутренние налоговые службы или отделы налогового учета как обособленные структурные подразделения предприятия.

Модель 2. В основу этой модели положены данные, формируемые в системе бухгалтерского учета. При этом регистры бухгалтерского учета дополняются реквизитами, необходимыми для определения налоговой базы. Тем самым формируются комбинированные регистры, используемые для налогового учета. Эта модель представлена на рис. 4.

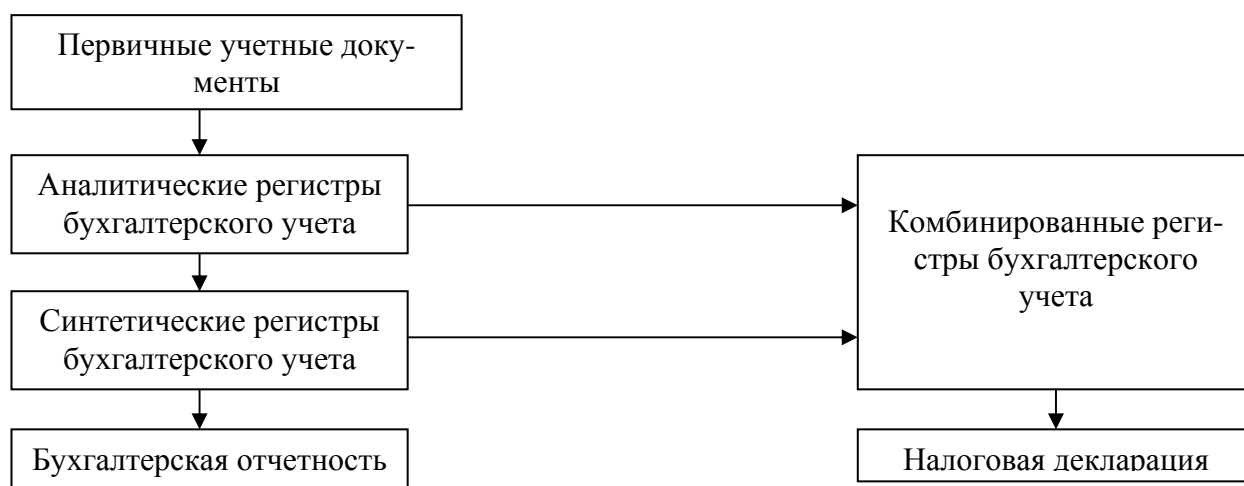


Рис. 4. Схема формирования показателей налоговой декларации (модель 2)

Такая модель учета позволяет снизить объем работы сотрудников бухгалтерских служб, поскольку и для бухгалтерского, и для налогового учета применяются одни и те же регистры.

Модель 3. В данной модели используются регистры и бухгалтерского, и налогового учета. В том случае, если порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения не отличается от порядка, установленного правилами бухгалтерского учета, целесообразно применять бухгалтерские регистры. Налоговые регистры вообще можно не вести.

Если необходимы незначительные корректировки данных бухгалтерского учета для целей налогообложения, могут быть использованы бухгалтерские справки. При различных правилах учета целесообразно наряду с бухгалтерскими регистрами применять аналитические регистры налогового учета. Данная модель представлена на рис. 5.

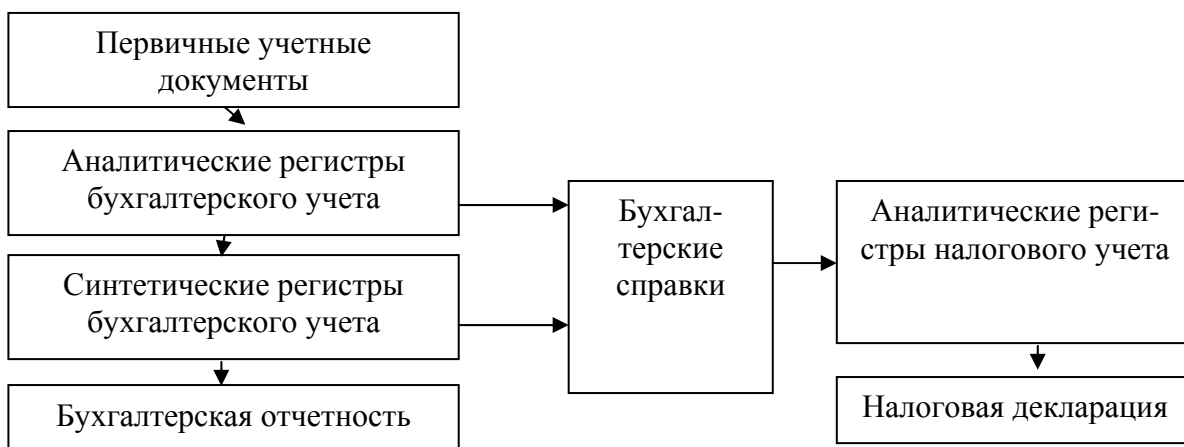


Рис. 5. Схема формирования показателей налоговой декларации (модель 3)

В данной модели основанием для составления аналитических регистров налогового учета являются регистры бухгалтерского учета и бухгалтерские справки.

Такая модель позволяет в максимальной степени использовать данные бухгалтерского учета и в конечном счете сближает две системы учета. При этом требуется разработка методологических и организационных основ, обеспечивающих возможность рационально, с наименьшими финансовыми затратами вести оба вида учета. В этой связи необходимо:

- ✓ определить те объекты учета, по которым правила бухгалтерского и налогового учета идентичны;
- ✓ установить регистры бухгалтерского учета, которые могут быть использованы для учета в целях налогообложения;
- ✓ выделить те объекты налогового учета, по которым правила бухгалтерского и налогового учета различны;
- ✓ разработать формы аналитических регистров налогового учета для выделенных объектов.

Учетная политика организации в целях налогообложения.

Пути оптимизации

В налоговом законодательстве отсутствует определение понятия «учетная политика для целей налогообложения», но тем не менее требования к ее формированию представлены в ст. 167, 313 и 314 НК РФ.

Помня о преемственности бухгалтерского и налогового учета, целесообразно принять, что учетная политика для целей налогообложения может основываться на тех же принципах, что и учетная политика для целей бухгалтерского учета.

Налоговое законодательство также содержит ряд норм, позволяющих организации при формировании налоговой политики производить выбор учета доходов и расходов из нескольких альтернативных вариантов. Направления выбора должны быть согласованы с соответствующим вариантом взаимодействия бухгалтерского и налогового учетов.

Варианты отражения объектов в бухгалтерском и налоговом учете

Рассмотрим некоторые варианты способы, предусмотренные бухгалтерским и налоговым законодательством. При этом необходимо обратить внимание на совпадающие способы бухгалтерского и налогового учетов, так как с их помощью можно обеспечить максимальное сближение двух систем учета. Рассмотрим также имеющиеся различия в определении активов организации (основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов), учитываемых по ПБУ 6/01, ПБУ 5/01 и ПБУ 14/00 в бухгалтерском учете и по гл. 25 НК РФ в налоговом учете. Также по-разному определяется первоначальная стоимость основных средств и нематериальных активов; различаются прямые, косвенные расходы, имеются и другие отличия. Сравнительная характеристика некоторых вариантов организации учета различных объектов в бухгалтерском и налоговом учете представлена в табл. 4.

Таблица 4

Сравнительная характеристика вариантов организации учета различных объектов в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
Вариант	Основание	Вариант	Основание
Способ (метод) начисления амортизации объектов основных средств			
<ul style="list-style-type: none"> • Линейный способ • Способ уменьшаемого остатка • Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования • Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). <p>Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу</p>	п.18 ПБУ 6/01	<ul style="list-style-type: none"> • Линейный метод • Нелинейный метод (кроме объектов основных средств, входящих в 8-10-ю амортизационные группы). <p>Выбранный метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по объекту основных средств. Начисление амортизации в отношении объекта основных средств осуществляется в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта исходя из его срока полезного использования</p>	п. 1-5 ст. 259 НК РФ

Порядок учета затрат на ремонт объектов основных средств			
<ul style="list-style-type: none"> • Сразу включаются в себестоимость продукции, товаров, работ, услуг • Предварительно учитываются в составе расходов будущих периодов, а затем размеренно включаются в себестоимость продукции, товаров, работ, услуг в течение определенного периода времени (квартал, полугодие, год) • Учитываются в составе предшествующих расходов, образуя при этом ремонтный фонд 	<p>п. 26, 27 ПБУ 6/01; План счетов, п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Признаются в размере фактических затрат в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены • Учитываются в составе резерва предстоящих расходов на их ремонт 	<p>п. 1 и 3 ст. 260 НК РФ; п.2 ст. 324 НК РФ</p>
Способ (метод) оценки материально-производственных запасов при отпуске в производство и ином выбытии, а также на конец отчетного периода			
<ul style="list-style-type: none"> • По себестоимости каждой единицы: а) включая все расходы, связанные с приобретением запаса; б) включая только стоимость запаса по договорной цене (упрощенный вариант) • По средней себестоимости • ФИФО. <p>По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки. Для второго - четвертого способов существуют следующие варианты:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) по взвешенной оценке; б) по скользящей оценке 	<p>п. 16,21, 22 ПБУ 5/01 п. 73-78 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов</p>	<ul style="list-style-type: none"> • По стоимости единицы запасов (товаров) • По средней стоимости • ФИФО • ЛИФО 	<p>п.8 ст. 254, пп. 3 п.1 ст. 268 НК РФ</p>

Порядок признания (списания) управленческих расходов (общехозяйственных расходов)		
<ul style="list-style-type: none"> Признаются полностью в себестоимости проданных в отчетном периоде товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности Признаются частично в себестоимости проданных в отчетном периоде товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности 	<p>п.9 ПБУ 10/99</p>	<p>Отсутствует вариантность</p> <ul style="list-style-type: none"> Управленческие (косвенные) расходы, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде в полном объеме, относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода
Порядок признания (списания) коммерческих расходов на продажу)		
<ul style="list-style-type: none"> Признаются полностью в себестоимости проданных в отчетном периоде продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности Признаются частично в себестоимости проданных в отчетном периоде товаров, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности 	<p>п. 9 ПБУ 10/99</p>	<p>Перечень косвенных расходов приведен в п. 1 ст. 318 НК РФ</p>
<ul style="list-style-type: none"> Признаются полностью в себестоимости проданных в отчетном периоде продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности Признаются частично в себестоимости проданных в отчетном периоде товаров, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности 	<p>п. 9 ПБУ 10/99</p>	<p>Отсутствует вариантность способа</p> <ul style="list-style-type: none"> Для организаций, не осуществляющих торговую деятельность: коммерческие расходы, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением доли транспортных расходов, относящихся к остаткам товаров на складе (если по условиям договора транспортные расходы не включаются в цену приобретения товаров)

Пути оптимизации бухгалтерского и налогового учета

Применяя сочетания различных вариантов, допускаемых бухгалтерским и налоговым законодательством, различных способов и приемов их ведения, можно создавать различные комбинации законных направлений минимизации налоговых платежей. При этом следует учитывать следующие аспекты оптимизации организации налогового и бухгалтерского учета на предприятии.

1. Организационный. На предприятии бухгалтерский и налоговый учет может вестись как с использованием компьютерной техники, так и вручную. Если оснащенность техникой достаточно высока, есть штат грамотных специалистов, в том числе программистов, руководство может пойти по пути организации раздельного учета с применением различных методов в бухгалтерском и налоговом учете, что повлечет за собой дополнительные трудозатраты, но в то же время даст дополнительный эффект.

Можно прибегнуть к услугам специализированной фирмы для организации и ведения бухгалтерского и налогового учета на основании заключенного договора. Специалисты фирмы также могут помочь в разработке оптимальных учетных политик и выборе методов учета.

2. Финансовый. Организация, имеющая тенденцию к увеличению получаемой в отчетных периодах прибыли или ее стабильную величину от периода к периоду, может иметь выигрыш по неуплаченному налогу на прибыль за счет отсрочки его уплаты законными путями, применяя различные методы в бухгалтерском и налоговом учете. Если в бухгалтерском учете при списании ТМЦ применяется метод ФИФО, а в налоговом учете - ЛИФО, наблюдается повышение цен на сырье, то возникает выигрыш, равный разнице в оценке последних и первых партий закупленных ТМЦ, т.е. бухгалтерская себестоимость меньше налоговой, а значит, бухгалтерская прибыль больше налоговой.

Аналогично можно вывести из-под налогообложения часть прибыли за счет расходов на оплату труда (п. 16 ст. 255 НК РФ). В составе расходов на оплату труда можно учитывать взносы по договорам страхования работников с оплатой медицинских услуг; суммы платежей (взносов) работодателей по договорам долгосрочного страхования жизни, пенсионного страхования, личного страхования, негосударственного пенсионного страхования. Перечисленные варианты позволяют организациям существенно увеличить затраты на социальные программы и учитывать их при налогообложении прибыли.

Организация может назначать различные варианты начисления амортизации для основных средств и нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете, что также даст выигрыш по налоговым платежам за счет отсрочки уплаты налога на прибыль.

Таким образом, несмотря на дополнительные сложности с введением гл. 25 НК РФ, расширились возможности для творческого подхода к моделированию учетной и налоговой политики и оптимизации налогообложения.

3. Формирование и учет налогообложения реализации

Для учета НДС учетная политика должна базироваться на порядке, изложенном в главе 21 Налогового кодекса РФ. В ней необходимо отразить такие моменты, как освобождение от выполнения обязанностей налогоплательщика по НДС, перечень тех операций, которые не подлежат обложению НДС, ведение раздельного учета операций, облагаемых и необлагаемых НДС, особенности уплаты НДС при наличии филиалов, принципы разделения входного НДС, уплаченного продавцам.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превысила в совокупности 2 млн рублей. Данное освобождение не распространяется на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев, а также не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию РФ. Документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются:

- выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- выписка из книги продаж;
- выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций;
- копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Если в течение периода, в котором организации и индивидуальные предприниматели используют право на освобождение, сумма выручки от реализации товаров без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца превысила два миллиона рублей либо если налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров, налогоплательщики начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение, и до окончания периода освобождения утрачивают право на освобождение. Если налогоплательщик не представил документы, а также если налоговый орган установил, что налогоплательщик не соблюдает ограничения, сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм налоговых санкций и пеней.

Всю совокупность первичных бухгалтерских и налоговых документов, которыми оформляются операции по начислению НДС, можно разделить на:

- 1) первичные бухгалтерские документы по операциям реализации;
- 2) документы по налоговым вычетам.

К первой группе относятся:

- документы на отгрузку товаров, работ, услуг (накладные на отпуск, акты выполненных работ, оказанных услуг);
- документы, подтверждающие реализацию товаров, работ, услуг неденежными средствами (договоры взаимозачета и счета сверки взаимной задолженности, акты приема-передачи векселей, договоры уступки требования (цессия), договоры мены и др.);

- документы, подтверждающие получение дохода, связанного с реализацией товаров, работ, услуг (платежное поручение на поступление на расчетный счет аванса, приходный кассовый ордер по авансовым и другим документам).

Ко второй группе относятся:

- документы по поступившим от поставщиков товарам, работам, услугам (накладные, акты выполненных подрядчиком работ, услуг, акты оказанных услуг);
- документы, подтверждающие расчеты неденежными средствами (акты приема-передачи векселей, договоры взаимозачета, акты сверки и извещения кредитора об уступке им права требования, договоры мены и др.).

В целях начисления НДС в бухгалтерских документах сумма налога должна быть выделена отдельной строкой, поставлена процентная ставка НДС (10 или 18%), если организация не является плательщиком НДС, то ставится надпись «Без НДС».

К первичным документам и учетным регистрам налогового учета по НДС относятся счета-фактуры, журналы регистрации выданных и полученных счетов-фактур, книга продаж и книга покупок.

Основные требования по оформлению этих документов содержатся в постановлении Правительства РФ № 914 от 2.12.2000г.

Счет-фактура составляется в 2-х экземплярах, первый выдается покупателю, второй остается у поставщика. В счете-фактуре должны быть указаны порядковый номер, дата составления, наименование, ИНН поставщика и получателя, наименование товаров (работ, услуг), стоимость (цена) товаров (работ, услуг), сумма НДС. Счета-фактуры подписываются уполномоченными лицами поставщика.

Счета-фактуры на переданные покупателю товары, работы, услуги выписываются в день отгрузки или не позднее 5 дней после нее. Выданный счет-фактура регистрируется в день выдачи покупателю в полной сумме в журнале и в книге продаж. Счета-фактуры на предоплату также составляются в 2-х экземплярах. Один экземпляр поставщик оставляет себе и регистрирует его в книге продаж, а другой выдает покупателю, перечислившему предоплату. Покупатель в этом случае может предъявить к вычету НДС с перечисленной предоплаты.

Книги покупок и продаж должны быть прошнурованы, пронумерованы и скреплены печатью. Счета-фактуры, выданные заранее, нумеруются сплошным порядком, испорченные перечеркиваются и остаются для учета.

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ;
- 2) передача на территории РФ товаров для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при начислении налога на прибыль организации;
- 3) выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд;
- 4) ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Общие правила определения налоговой базы установлены ст. 153 Налогового кодекса РФ.

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется в зависимости от особенностей реализации произведенных или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров, облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

При расчете налоговой базы выручка от реализации товаров вычисляется исходя из всех доходов налогоплательщика. При получении налогоплательщиком оплаты в счет предстоящих поставок товаров налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога.

В налоговую базу не включается оплата, полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров, если:

- длительность производственного цикла изготовления составляет свыше 6 месяцев;
- товары облагаются по налоговой ставке 0 %;
- товары не подлежат налогообложению.

При товарообменных операциях налоговая база определяется как стоимость указанных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, предусмотренном ст. 40 НК РФ. В налоговой базе суммы субсидий не учитываются.

Моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки товаров, имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров.

В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача приравнивается к его отгрузке.

Налогообложение производится по трем ставкам: 0%, 10% и 18%. Налоговая ставка 0 % применяется при реализации:

- 1) товаров и работ, непосредственно связанных с производством, перевозкой и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта;
- 2) услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположен за пределами территории РФ;
- 3) товаров в области космической деятельности;
- 4) драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы;
- 5) товаров для официального пользования иными дипломатическими персонами и представительствами, включая проживающих вместе с ними членов их семей;
- 6) припасов, вывезенных с территории РФ в таможенном режиме перемещения припасов;
- 7) выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории РФ товаров.

Налогообложение производится по налоговой ставке 10 % при реализации:

- 1) некоторых продовольственных товаров;
- 2) некоторых товаров для детей;

- 3) периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера;
- 4) некоторых медицинских товаров отечественного и зарубежного производства.

При получении денежных средств, связанных с оплатой товаров, предусмотренных статьей 162, а также в иных случаях, когда сумма налога должна определяться расчетным методом, налоговая ставка рассчитывается как процентное отношение налоговой ставки к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

Начисление по налоговой ставке 18% производится во всех остальных случаях.

Сумма налога при определении налоговой базы исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 Налогового кодекса, на величину вычета и может увеличить ее на величину восстанавливаемого налога. Применение вычетов по НДС определено ст.171 и ст.172 НК РФ и предполагает одновременное выполнение следующих условий:

- 1) наличие счета-фактуры по приобретенным товароматериальным ценностям, выполненным услугам, работам;
- 2) выделение в счете-фактуре суммы НДС отдельной строкой;
- 3) принятие к учету приобретенных товароматериальных ценностей, выполненных работ, услуг;
- 4) использование товароматериальных ценностей, работ, услуг на производство продукции (работ, услуг), облагаемых НДС.

Таким образом, налогоплательщики могут принять к вычету «входной» НДС, не имея документов, подтверждающих фактическую уплату налога, за исключением некоторых случаев. Например, это правило не распространяется на товары, ввезенные на таможенную территорию России. Для вычета сумм НДС, уплаченных на таможне, налогоплательщик должен иметь документы, которые подтверждают фактическую уплату налога таможенному органу.

Если предприятие осуществляет как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции, то суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, учитываются в стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, не облагаемых налогом на добавленную стоимость, и принимаются к вычету по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, облагаемых НДС, пропорционально стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период.

При этом налогоплательщик обязан вести отдельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых, так и не облагаемых НДС операций.

При отсутствии у налогоплательщика отдельного учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам) вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

Восстановление сумм НДС, ранее предъявленных к вычету, осуществляется в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 170 НК. В соответствии с положениями этого пункта, суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком, подлежат восстановлению в случаях:

1) передачи имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов. Восстановлению подлежал суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов - в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Эти суммы налога не включаются в стоимость имущества, нематериальных активов и имущественных прав и подлежат налоговому вычету у принимающей организации. При этом сумма восстановленного налога указывается в документах, которыми оформляется передача;

2) дальнейшего использования таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав, например, для осуществления:

а) операций по производству и реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

б) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, лицами, не являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога.

Суммы налога, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость указанных товаров (работ, услуг), а учитываются в составе прочих расходов.

Восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, и имущественные права были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления указанных операций.

При переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы (систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и упрощенную систему налогообложения) суммы налога, принятые ранее к вычету, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

Бухгалтерский учет налога на добавленную стоимость

Учет расчетов по НДС ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». По кредиту счета производится начисление налога, по дебету отражаются суммы НДС, предоставленные к зачету или возмещению, а также уплата в бюджет задолженности по НДС.

Счет 19 «НДС по приобретенным ценностям» - активный, балансовый. Дебетовые обороты отражают суммы, выделенные на основании счетов-фактур, кредитовые обороты – суммы налоговых вычетов, уменьшивших сумму налога, подлежащего к уплате в бюджет. Необходимо вести аналитический учет по счету 19, соответствующему специфике организации.

Для всех налогоплательщиков может применяться следующая схема бухгалтерских проводок:

Д90.3 К68 – начислен НДС с выручки от продаж по основной деятельности;

Д91.3 К68 – начислен НДС с выручки от продаж основных средств, НМА, иного имущества;

Д62.2 «Авансы полученные» К68 – начислен НДС с предварительной оплаты по расчетной ставке;

Д68 К62.2 – сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет с предоплаты и подлежащая возмещению из бюджета;

Д19 К60 – выделен НДС согласно счету-фактуре поставщика;

Д19 К68 – восстановление НДС по ТМЦ, отпущенным на производственные нужды или на производство товаров, работ, услуг, не облагаемых НДС;

Д68 К19 – вычет по НДС по оприходованным товарам, работам, услугам, по которым имеется должным образом оформленный счет-фактура поставщика;

Д68 К51 – оплачена задолженность бюджету по НДС;

Д94 К19 или Д94 К68 – НДС по утраченным ценностям, выявленным при инвентаризации;

Д91 К19 – эта запись делается в случае списания ТМЦ при отсутствии виновных лиц.

Счета 19 и 68 подлежат инвентаризации в общеустановленном порядке. Инвентаризация по 68 счету проводится путем сверки данных организации и налоговой инспекции (ежеквартально).

В табл. 5 дана краткая характеристика налога на добавленную стоимость.

Краткая характеристика НДС

Элемент налога	Признаются
Субъект налогообложения (статья 143 НК РФ)	Организации
	Индивидуальные предприниматели Лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.
Объект налогообложения (статья 146 НК РФ)	Признаются объектом налогообложения
	<ol style="list-style-type: none"> 1) реализация товаров на территории РФ 2) передача на территории РФ товаров для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций 3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления 4) ввоз товаров на таможенную территорию РФ <p>Не признаются объектом налогообложения</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) операции, указанные в пункте 3 статьи 39 НК РФ 2) передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов 3) передача имущества государства государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации 4) выполнение работ органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления 5) передача на безвозмездной основе объектов ОС органам государственной власти и управления 6) операции по реализации земельных участков (долей в них) 7) передача имущества прав организации ее правопреемнику 8) передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала

Продолжение табл.5

<p>Налоговая база (статья 153-162 НК РФ)</p>	<p>Налоговая база определяется исходя из всех доходов налогоплательщика или исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога</p> <p>В налоговую базу не включается оплата, полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров, если длительность производственного цикла изготовления составляет свыше 6 месяцев. Облагаются по налоговой ставке 0 %.</p> <p>При товарообменных операциях налоговая база определяется как стоимость указанных товаров, исчисленная исходя из цен, определенных ст. 40 НК РФ</p> <p>Если предприятие реализуется в целом как имущественный комплекс, то налоговой базой признается цена товара, а цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент</p> <p>Если товар ввозится на территорию РФ, то налоговая база определяется как сумма</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) таможенной стоимости этих товаров 2) подлежащей уплате таможенной пошлины 3) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам) <p>При расчетах по оплате товаров налоговая база увеличивается на суммы:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) полученные за реализованные товары в виде финансовой помощи, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров; 2) полученные в виде процента по приобретенным в счет оплаты за реализованные товары облигациям и векселям 3) полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров, реализация которых признается объектом налогообложения в соответствии со ст. 146 НК РФ
--	---

Продолжение табл. 5

<p>Налоговые ставки (статья 164 НК РФ) Ставка 0%</p>	<p>1) товаров и работ, непосредственно связанных с производством, перевозкой и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта</p> <p>2) услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположен за пределами территории РФ</p> <p>3) товаров в области космической деятельности</p> <p>4) драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы</p> <p>5) товаров для официального пользования иными дипломатическими персонами и представительствами, включая проживающих вместе с ними членов их семей</p> <p>6) припасов, вывезенных с территории РФ в таможенном режиме перемещения припасов</p> <p>7) выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ по перевозке или транспортировке товаров за пределы территории РФ</p>
<p>Ставка 10%</p>	<p>1) некоторых продовольственных товаров</p> <p>2) некоторых товаров для детей</p> <p>3) периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера</p> <p>4) некоторых медицинских товаров отечественного и зарубежного производства</p>
<p>Ставка 18%</p>	<p>во всех остальных случаях</p> <p>10/110, 18/118 – процентное соотношение налоговой ставки к налоговой базе, принятой за 100% и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки в случаях, когда сумма налога должна определяться расчетным методом</p>

<p>Налоговые вычеты (статья 171 НК РФ)</p>	<p>1) товаров, а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения</p> <p>2) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи</p> <p>Право на указанные налоговые вычеты имеют покупатели - налоговые агенты, состоящие на учете в налоговых органах и исполняющие обязанности налогоплательщика. Вычету подлежат суммы налога, предъявленные продавцами налогоплательщику - иностранному лицу, не состоявшему на учете в налоговых органах РФ, при приобретении указанным налогоплательщиком товаров, имущественных прав или уплаченные им при ввозе на таможенную территорию РФ товаров для производственных целей или для осуществления иной деятельности</p> <p>Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, реализуемых на территории РФ, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей</p> <p>Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства, при сборке основных средств; суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам, приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ; суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства</p> <p>В случае реорганизации вычетов у правопреемника подлежат суммы налога, предъявленные по товарам, приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления, принимаемые к вычету, но не принятые к вычету на момент завершения реорганизации. Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, связанных с имуществом, предназначенным для осуществления операций, стоимость которого подлежит включению в расходы при исчислении налога на прибыль организаций</p>
--	---

Продолжение табл. 5

	<p>Суммы налога, предъявленные налогоплательщику при проведении подрядчиками капитального строительства объектов недвижимости, при приобретении недвижимого имущества, принятые к вычету, подлежат восстановлению в случае, если указанные объекты недвижимости в дальнейшем используются для осуществления операций, за исключением основных средств, которые полностью амортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у данного налогоплательщика прошло не менее 15 лет</p> <p>Вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организации</p> <p>В случае, если расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы налога по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам. Вычетам у налогоплательщика, получившего в качестве вклада в уставный капитал имущество, нематериальные активы и иные права, подлежат суммы налога в случае их использования для осуществления операций</p> <p>Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств, оборудования к установке, и нематериальные активы производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, оборудования к установке и нематериальных активов</p>
<p>Налоговый период (статья 163 НК РФ)</p>	<p>Квартал</p>
<p>Уплата налога (статья 173, 174 НК РФ)</p>	<p>Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов общая сумма налога и увеличенная на суммы восстановленного налога.</p> <p>Если сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, то разница подлежит возмещению налогоплательщику.</p> <p>Уплата налога производится по итогам налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период равными долями не позднее</p>

Продолжение табл. 5

	<p>20-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики обязаны представить в налоговые органы налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом</p>
<p>Возмещение налога (статья 176 НК РФ)</p>	<p>После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению. Если нарушения не выявлены, то по окончании проверки в течение 7 дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм. В случае выявления нарушений составляется акт налоговой проверки. Акт и представленные налогоплательщиком возражения должны быть рассмотрены руководителем налогового органа. По результатам рассмотрения руководителя (заместитель руководителя) выносит решение о привлечении налогоплательщика к ответственности либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Одновременно с этим решением выносится решение о возмещении (полностью или частично) или об отказе в возмещении суммы налога</p>

Тесты

1. Налоговая база по НДС при реализации товаров определяется как:

- а) стоимость этих товаров с учетом акцизов и без включения в них налога;
- б) стоимость этих товаров без учета акцизов и без включения в них налога;
- в) количество товаров в натуральном выражении;
- г) средняя рыночная стоимость этих товаров.

2. Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если:

а) за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей;

б) за два предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей;

в) за предшествующий год сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности один миллион рублей;

г) они не имеют права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога.

3. Налоговым и отчетным периодами по НДС являются:

а) месяц и год;

б) квартал и год;

в) налоговым и отчетным периодом по НДС является квартал;

г) налоговым и отчетным периодами по НДС являются квартал, 9 месяцев и год.

4. В налоговую базу по НДС при реализации товаров не включаются:

а) суммы субсидий, выделяемых бюджетной системой РФ в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством;

б) залоговая стоимость многооборотной тары, если указанная тара подлежит возврату продавцу;

в) а) и б) включаются в налоговую базу;

г) а) и б) не включаются в налоговую базу.

5. Условия, необходимые для принятия НДС к вычету:

а) лицо является налогоплательщиком НДС, наличие счета-фактуры, оплата товара;

б) лицо является налогоплательщиком НДС, наличие счета-фактуры, объект принят к учету;

в) наличие счета-фактуры, оплата товара, объект принят к учету;

г) лицо является налогоплательщиком НДС, объект принят к учету, оплата товара.

6. Моментом определения налоговой базы по НДС является дата:

- а) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- б) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;
- в) день отгрузки либо день оплаты (в зависимости от того, какая из дат является наиболее ранней);
- г) нет правильного ответа.

7. При реализации налогоплательщиком товаров, переданных им на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства, момент определения налоговой базы по указанным товарам определяется как:

- а) день реализации складского свидетельства;
- б) дата заключения договора складского хранения;
- в) день, следующий за датой реализации складского свидетельства;
- г) дата получения денежных средств на расчетный счет.

8. На расчетных документах, первичных учетных документах и счетах-фактурах делается надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)»:

- а) при реализации товаров, которые не подлежат налогообложению;
- б) при освобождении налогоплательщика от исполнения обязанностей налогоплательщика;
- в) при реализации товаров, которые облагаются по ставке 0%;
- г) при переходе налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения.

9. Налогообложение НДС производится по налоговой ставке 0 % при реализации:

- а) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;
- б) трикотажных изделий для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхних трикотажных изделий, бельевых трикотажных изделий, чулочно-носочных изделий, прочих трикотажных изделий (перчаток, варежек, головных уборов);
- в) лекарственных средств, включая лекарственные средства, предназначенные для проведения клинических исследований, лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления;
- г) изготовленной готовой продукции конечному потребителю.

10. НДС по приобретенным товарам можно принять к вычету:

- а) если они производственного назначения и в счетах-фактурах выделен НДС;

- б) если они производственного назначения, оприходованы и оплачены;
- в) при соблюдении случаев а) и б) одновременно;
- г) в любом случае.

11. Сумма, подлежащая уплате в бюджет, рассчитывается как разница между суммой налога, исчисленной от реализации товаров, работ, услуг, и суммой:

- а) налога по оприходованным материалам (работам, услугам);
- б) налога по оплаченным материалам (работам, услугам);
- в) налоговых вычетов;
- г) налога по оприходованным или оплаченным материалам в зависимости от положения учетной политики.

12. Объектом обложения НДС признаются следующие операции:

- а) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- б) операции по реализации земельных участков (долей в них);
- в) передача имущественных прав организации ее правопреемнику;
- г) передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации.

13. Какую сумму налога необходимо перечислять организации в бюджет по сроку представления налоговой декларации 20 января 2010 года (т. е. 4 квартал 2009г.)?

- а) общая сумма квартального налога;
- б) сумма налога, рассчитанная за предыдущий налоговый период;
- в) 1/3 часть квартального налога;
- г) 1/4 часть от годовой суммы налога.

14. Какие документы, оформляющие операции по НДС, применяются при отгрузке товаров, выполнении работ, оказании услуг?

- а) накладные на отгрузку продукции и товаров;
- б) акты выполненных работ;
- в) договоры уступки требования;
- г) все вышеперечисленные.

15. Счет-фактура выписывается:

- а) в момент заключения договора на поставку;
- б) в день отгрузки;
- в) не позднее пяти дней после отгрузки;
- г) до конца налогового периода.

16. Как отражается в учете выделенный в счете-фактуре поставщика НДС?

- а) по дебету счета 68;

- б) по кредиту счета 68;
- в) по дебету счета 19;
- г) по кредиту счета 19.

17. Какой проводкой оформляется начисленный с выручки НДС?

- а) Д сч. 90-3, К сч. 68-2;
- б) Д сч. 68-2, К сч. 90-3;
- в) Д сч. 90-3, К сч. 19;
- г) Д сч. 19, К сч. 90-3.

18. В какой форме финансовой отчетности отражаются данные по остатку задолженности НДС на конец отчетного периода?

- а) форма №1;
- б) форма №2;
- в) форма №3;
- г) форма №4.

Задачи

Ситуация 1

За январь текущего года в ОАО «Миф» (ИНН 7718207128, КПП 771801001, адрес: 107113, г. Москва, ул. Шумкина, д. 17), занимающемся производственной деятельностью и оптовой торговлей, осуществлены следующие операции: оприходованы и оплачены материалы по покупной стоимости 500 руб. без НДС, оприходованы и оплачены товары по покупной стоимости 7000 руб. без НДС, приняты услуги сторонних организаций по производственной деятельности на сумму 300 руб. без НДС, приняты оплаченные услуги сторонних организаций по торговой деятельности на сумму 200 руб. без НДС, получена финансовая помощь по хозяйственным договорам на сумму 1500 руб., получен аванс за предстоящую поставку товара в следующем отчетном периоде на сумму 9600 руб., продана продукция на сумму 10 800 руб., в том числе НДС 1647 руб., проданы детские товары (НДС 10%) на сумму 9 000 руб., в том числе НДС 818 руб., обычные товары (НДС 18%) – 3000 руб., в том числе НДС 458 руб., в счет отгрузки данной партии товаров в предыдущем отчетном периоде был получен аванс в сумме 6000 руб. и по нему начислен НДС в сумме 915 руб., проданы основные средства на сумму 18 000 руб., в том числе НДС 2746 руб. Остаточная стоимость проданных основных средств — 4000 руб. (числится в учете без НДС). Определить суммы, принимаемые в уменьшение задолженности организации в бюджет по НДС.

Ситуация 2

Между предприятиями А и Б заключена сделка на обмен товаров. Предприятия А и Б являются плательщиками НДС. Предприятие А передает предприятию Б доски на сумму 10000 руб. по себестоимости 8000 руб. в обмен на стулья стоимостью 8000 руб. Отразить операции в учете.

Ситуация 3

У ООО «Карандаш» есть долг 15000 руб. по полученным товарам (канцтовары) перед ЗАО «Скрепка». ООО «Карандаш» продает ОАО «Тетрадь» ручки по стоимости 10000 руб. без учета НДС. ООО «Карандаш» по договору цессии передает свой долг ОАО «Тетрадь». Отразить операции в учете.

Ситуация 4

Предприятие купило материалы на сумму 10000 руб. без учета НДС. Оно создает основное средство хозяйственным способом. На создание основного средства были произведены затраты: материалы, заработная плата, отчисления по ЕСН на сумму 20000 руб. Определить базу налога и рассчитать его. Отразить операции в учете.

Ситуация 5

Предприятие купило материалы на сумму 20000 руб. без учета НДС. Оно создает основное средство хозяйственным способом. На создание основного средства были произведены затраты: материалы на сумму 10000 руб., заработная плата на сумму 7500 руб., отчисления по ЕСН на сумму 1950 руб. Оплачен НДС по операциям. Отразить операции в учете. Определить момент формирования налоговой базы.

Ситуация 6

Предприятие оптовой торговли приобрело товар на сумму 10 000 руб. Товар был реализован за 9 000 руб. (плюс НДС по ставке 18%). За непродолжительный период времени до указанной операции подобный товар реализовывался по цене 11 000 руб. Определить суммы НДС, которые предприятие должно уплатить в бюджет и имеет право предъявить к вычету.

Ситуация 7

Организация А отгрузила организации Б товар на сумму 236 000 руб. Оплата товара должна быть произведена через 10 дней после отгрузки, чего не произошло. Организация А реализовала право требования к организации Б организации В за 120 000 руб. Организация В добилась от организации Б погашения задолженности, но только в сумме 180 000 руб. Рассчитайте НДС, подлежащий уплате в бюджет, по каждому из участников сделки. Укажите сроки предъявления НДС к вычету, отразите операции в бухгалтерском учете.

Ситуация 8

1 марта организация А отгружает товар организации Б на сумму 24 000 руб. (с учетом НДС). В обеспечение платежа организация Б выписывает и передает организации А собственный дисконтный вексель номиналом 25 000 руб. Дата погашения векселя – 1 апреля. Через 20 дней организация А закупает материалы у организации В на сумму 20 000 руб. (с учетом НДС) и передает в оплату вексель, полученный от организации Б. Определите НДС, подлежащий уплате в бюджет организацией А, а также порядок расчетов между

организациями с учетом положений главы 21 «НДС» НК РФ, отразите операции в бухгалтерском учете.

Ситуация 9

ООО «Металл» продает лом и отходы черных и цветных металлов ОАО «Крапива», находящемуся на территории РФ, на сумму 59 000 руб. ОАО «Крапива» оказывает услуги по перевозке сотрудников организации ООО «Металл» на сумму 40 000 руб., причем пункт отправления и пункт назначения находятся не на территории РФ. Перевозка оформлена единым международным перевозочным документом. Между предприятиями произведен взаимозачет. Оба предприятия являются плательщиками НДС. Определить сумму НДС. Отразить операции в учете.

Ситуация 10

Организация осуществляет производство продукции, операции по реализации части произведенной продукции не подлежат налогообложению НДС. Общая стоимость отгруженной за налоговый период продукции составляет 600000 рублей (без НДС), в том числе:

- продукции, реализация которой подлежит налогообложению, - 400000 рублей;
- продукции, реализация которой налогообложению не подлежит, - 200000 рублей.

Сумма НДС по продукции, подлежащей налогообложению, составляет 72000 рублей.

Стоимость приобретенных в течение налогового периода материалов - 236000 рублей (в том числе НДС 36000 рублей). Стоимость материалов, использованных для производства продукции, реализация которой не облагается НДС, - 47200 рублей (в том числе НДС 7200 рублей). Стоимость материалов, использованных для производства продукции, реализация которой подлежит налогообложению, - 70800 рублей (в том числе НДС 10800 рублей). Стоимость материалов, использованных для производства обоих видов продукции, - 118000 рублей (в том числе НДС 18000 рублей). Сумма прочих затрат:

- 30 000 рублей на производство продукции, не облагаемой НДС;
- 80 000 рублей на производство продукции, облагаемой НДС.

Рассчитать:

суммы НДС, подлежащие возмещению и включению в стоимость материалов;

- 1) сумму НДС, принимаемую к вычету;
- 2) сумму начисленного НДС;
- 3) финансовый результат от реализации продукции, не облагаемой НДС;
- 4) финансовый результат от реализации продукции, облагаемой НДС.

Отразить хозяйственные операции в бухгалтерском учете налогоплательщика.

Ситуация 11

Организация «Альфа» 5 февраля получила от организации «Бета» 100%-ю предоплату по договору купли-продажи товаров в сумме 118 000 руб., в том числе НДС 18 000 руб. Сумма НДС, исчисленная организацией «Альфа» с предварительной оплаты товара, отражена в декларации за 1 квартал. Отгрузка

товаров в адрес организации «Бета» произведена 27 апреля. В каком квартале организация «Альфа» вправе принять к вычету НДС? Отразить операции в учете.

Ситуация 12

В налоговом периоде организация реализовала продукции на 700 000 руб. (без НДС), построила хозяйственным способом для собственных нужд гараж, при этом стоимость строительно-монтажных работ составила 120 000 руб. (без НДС). Кроме этого, было оприходовано и отпущено в производство товарно-материальных ценностей на сумму 300 000 руб. (в том числе НДС), а оплачено 250 000 руб. Также в данном периоде была совершена бартерная сделка: реализовано 20 изделий по цене 1 000 руб. за шт. (без НДС), рыночная цена - 1 500 руб. за шт. (без НДС). Необходимо исчислить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, и отразить операции в учете.

Ситуация 13

Организация выполняет операции, облагаемые НДС по ставке 18%. В январе 2009 года осуществлена отгрузка продукции на сумму 408 870 руб., в том числе НДС 62 370 руб. В этом же месяце поступила предварительная оплата в счет поставляемой в феврале продукции, составившая 283 200 руб. Также в январе для производственных целей организация приобрела материалы и комплектующие на сумму 244 024 руб., в том числе НДС 37 224 руб. Материалы и комплектующие приняты к учету, по всем поступившим партиям получены документы, в том числе и счета-фактуры. Поставщикам в этом месяце перечислено 195 219,20 руб. Отразить операции в учете.

Ситуация 14

С 1 июля организация «Альфа» решила воспользоваться правом на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС. 11 июля организация представила в налоговую инспекцию уведомление об использовании права на освобождение и соответствующие документы. В марте «Альфа» закупила товары общей стоимостью 118 000 руб., в том числе НДС 18 000 руб., которые до июля не были проданы и числились в остатках на складе. «Входной» НДС в сумме 18 000 руб. был принят к вычету по декларации за I квартал. Что необходимо отразить в декларации по НДС? Определить сумму налога, подлежащего восстановлению. Отразить ситуацию на счетах бухгалтерского учета.

Ситуация 15

Организация «Орион» 1 марта приняла к учету партию холодильников, приобретенную у белорусского поставщика - производителя. Договорная стоимость товара составляет 350 000 руб. Стоимость доставки холодильников по условиям договора не учтена в цене товара. За транспортировку товара, его погрузку и выгрузку перевозчику уплачено 18000 руб. Товар и услуги перевозчика оплачены 18 марта. Ввезенный товар облагается по ставке НДС 18%. НДС

перечислен в бюджет 11 апреля, в этот же день в налоговую инспекцию представлены налоговая декларация и соответствующий пакет документов. 22 апреля получено заявление о ввозе с отметкой налоговой инспекции об уплате налога. Согласно учетной политике для целей бухгалтерского учета организация включает затраты по заготовке и доставке товаров до центрального склада в состав расходов на продажу. Рассчитать НДС, подлежащий уплате в бюджет, и отразить операции в бухгалтерском учете.

Ситуация 16

Организация А в январе 2009 г. осуществляет строительство производственного склада. Строительство объекта ведется смешанным способом, т. е. часть работ организация А выполняет своими силами, а часть работ осуществляется силами подрядчика. Для выполнения СМР организация А приобрела в январе 2009 г. металлические конструкции на сумму 236 000 руб. (в том числе НДС) и смонтировала их. Заработная плата рабочих по монтажу составила 150 000 руб., сумма ЕСН - 3900 руб. Работы по монтажу плит перекрытия и стеновых панелей выполнила подрядная организация в феврале 2009 г. Стоимость работ подрядчика - 118 000 руб., в том числе НДС 18 000 руб. Стоимость железобетонных конструкций, приобретенных организацией А для строительства склада, составила 354 000 руб. Рабочим планом счетов организации А предусмотрено, что учет затрат на строительство склада ведется на следующих субсчетах второго порядка, открытых к субсчету 08-3 «Строительство объектов основных средств»:

08-3-1 «Затраты на СМР для собственного потребления, выполненные своими силами»;

08-3-2 «Затраты на СМР для собственного потребления, выполненные подрядными организациями».

Рассчитать налогооблагаемую базу по объему СМР за I квартал 2009 г., отразить операции в учете.

Ситуация 17

Фирма «Дельта» поставила в апреле по договору купли-продажи компании «Мотылек» 10 единиц мототехники на сумму 236 000 рублей (в том числе НДС 36 000 рублей). В июне два изделия признали негодными к эксплуатации и вернули поставщику, выписав товарную накладную и счет-фактуру. Стоимость возвращенных товаров — 47 200 рублей. В этом же месяце фирма «Дельта» перечислила покупателю деньги за бракованный товар. Отразить операции в учете и рассчитать сумму НДС.

4. Порядок формирования и учет налогооблагаемой базы по акцизам

Общие правила расчета акциза

Акциз - косвенный налог, представляющий собой добавку к цене товара, определяемую по правилам налогового законодательства. Поскольку акциз является федеральным налогом (ст. 13 НК РФ), то его исчисление и уплата регулируются положениями федеральных законов о налогах и сборах (второй частью НК РФ, главой 22 «Акцизы»).

Налогоплательщиками акциза являются организации и индивидуальные предприниматели, если они совершают операции с подакцизными товарами, подлежащими налогообложению в соответствии с НК РФ.

Перечень подакцизных товаров приведен в ст. 181 НК РФ. К ним относятся: спирт этиловый, спиртосодержащая продукция, алкогольная продукция, пиво, табачная продукция, легковые автомобили, мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), нефтепродукты (автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и карбюраторных двигателей, прямогонный бензин).

Объектом налогообложения акцизом признаются (ст. 182 НК):

- 1) реализация лицами на возмездной и безвозмездной основе подакцизной продукции, произведенной на территории РФ;
- 2) передача на территории РФ подакцизных товаров, произведенных из дачвальческого сырья;
- 3) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров, за исключением передачи прямого бензина и денатурированного спирта на оговоренных в пп. 8 п. 1 ст. 182 НК РФ условиях;
- 4) передача на территории РФ лицами произведенных подакцизных товаров для собственных нужд и др.

Сумма акциза рассчитывается как произведение налоговой базы и налоговой ставки. Налоговые ставки по акцизам приведены в ст. 193 НК РФ. Налоговая база исчисляется в зависимости от того, какая установлена налоговая ставка по конкретному подакцизному товару: адвалорная (процентная) или специфическая (твердая). Поэтому акцизы рассчитываются в зависимости от вида подакцизного товара.

Если в отношении подакцизного товара установлена процентная (адвалорная) налоговая ставка, то в соответствии со ст. 187 НК РФ, налоговая база рассчитывается как стоимость реализованных (переданных) товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, без включения акцизов и налога на добавленную стоимость.

Ставка акциза зависит от вида подакцизного товара (ст. 193 НК РФ). В ст. 190 НК РФ установлено требование о раздельном учете операций по производству и реализации подакцизных товаров, облагаемых ставкам. Если налогоплательщик не выполняет это требование, сумма акциза определяется исходя из максимальной ставки (п. 7 ст. 194 НК РФ).

Налоговым периодом признается календарный месяц (ст. 192 НК РФ).

Реализуя подакцизные товары, предприятие должно предъявить к оплате покупателю сумму акциза. В платежных и расчетных документах поставщик выделяет эту сумму отдельно (п. 2 ст. 198 НК РФ). Сумма акциза не выносится в отдельную строку только в тех случаях, когда подакцизные товары:

- не облагаются акцизами;
- реализуются на экспорт;
- реализуются организациями, которые не платят акцизы.

Суммы акциза, которые организация уплатила поставщикам при приобретении подакцизных товаров, включаются в стоимость этих товаров. Например, так учитывается акциз по алкогольной продукции, которую организации оптовой торговли приобретают у производителей. Это правило не действует, если акциз был уплачен по товарам, используемым как сырье для производства других подакцизных товаров. Уплаченный по таким товарам налог подлежит вычету у покупателя при определении суммы акциза, которую он обязан уплатить в бюджет.

Как указано в п. 1 ст. 202 НК РФ, сумма акциза, подлежащая уплате налогоплательщиком, вычисляется по итогам каждого налогового периода как сумма акциза, определяемая в соответствии со ст. 194 НК РФ, уменьшенная на налоговые вычеты, предусмотренные ст. 200 НК РФ.

Налоговые вычеты по акцизам можно применить в следующих основных случаях (ст. 200 НК РФ):

1. При предъявлении продавцами и уплате налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров либо уплате налогоплательщиком при ввозе на таможенную территорию РФ подакцизных товаров, выпущенных в свободное обращение и в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров.
2. При безвозвратной утере подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) в процессе их производства, хранения, перемещения и последующей технологической обработке в пределах норм технологических потерь или норм естественной убыли.
3. При передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов).
4. При уплате суммы акциза на территории РФ по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья и использованному для производства виноматериалов, которые в дальнейшем применяются для выпуска алкогольной продукции.
5. При возврате покупателем подакцизных товаров (в том числе возврат в течение гарантийного срока) или отказе от них.

Вычеты производятся на основании выставленных поставщиком счетов-фактур, в которых сумма акциза выделена отдельной строкой, и документов, подтверждающих оплату приобретенных товаров по цене с акцизом. Если же в расчетных документах сумма акциза отдельно не указана, возместить акциз по приобретенным товарам нельзя.

Правом на вычет покупатель может воспользоваться и в том случае, если подакцизные товары, которые он приобрел, были оплачены третьими лицами. Однако налоговые вычеты в этой ситуации производятся только при условии,

что в расчетных документах указано наименование организации, за которую произведена оплата.

Если подакцизные товары приобретаются за рубежом, акциз уплачивается при ввозе товаров в РФ. Такой акциз принимается к вычету на основании таможенных деклараций или иных документов, которые подтверждают ввоз товаров и уплату акциза.

Таким образом, воспользоваться правом на налоговые вычеты покупатель может только при одновременном соблюдении следующих требований:

- приобретенные подакцизные товары оплачены и списаны на производство реализованных подакцизных товаров;
- уплата акциза документально подтверждена;
- в расчетных документах выделена сумма акциза.

Порядок зачета и возврата акциза определен ст. 202 и 203 НК РФ. Если сумма налоговых вычетов в каком-либо месяце превышает общую сумму акциза, начисленную в бюджет, то согласно п. 5 ст. 202 НК РФ организация в указанном месяце акциз не уплачивает. Разницу же она может зачесть в счет предстоящих платежей по акцизу.

Сроки уплаты акцизов, а также сроки сдачи налоговой декларации установлены ст. 204 НК РФ и зависят от вида подакцизного товара, а также наличия свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином (ст. 179.3 НК РФ), или свидетельства о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным спиртом (ст. 179.2 НК РФ).

Акцизы на нефтепродукты

Объектом налогообложения акцизами являются операции с нефтепродуктами, при совершении которых нужно начислять акциз на производство и реализацию (передачу) на территории Российской Федерации произведенных подакцизных товаров, в том числе реализацию предметов залога и передачу подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации. Объект налогообложения акцизами возникает при ввозе нефтепродуктов на таможенную территорию Российской Федерации. Акциз по ввозимым нефтепродуктам уплачивается на таможне.

Акцизы не уплачиваются при ввозе на территорию Российской Федерации подакцизных товаров, предназначенных для переработки на давальческих началах, с последующим вывозом продуктов переработки с территории России.

Согласно п. 3 ст. 182 НК РФ к производству приравниваются любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которых получается подакцизный товар. Например, если организация или индивидуальный предприниматель в результате смешения различных марок бензина или применения различного рода высокооктановых добавок и низкосортных бензинов вырабатывает и реализует автомобильный бензин, такая операция считается производством бензина. Следовательно, его производитель является плательщиком акцизов.

Налогоплательщиками акцизов являются организации и индивидуальные предприниматели, совершающие рассмотренные выше операции, которые признаются объектом обложения акцизами, а также лица, признаваемые плательщиками акцизов в связи с импортом и экспортом товаров. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, не освобождаются от уплаты акцизов.

В отношении нефтепродуктов применяются специфические ставки акциза, то есть ставки в твердой сумме – в рублях и копейках за единицу измерения (1 тонну). Как установлено ст. 187 НК РФ, налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизных товаров. Виды подакцизных товаров перечислены в п. 1 ст. 193 НК РФ. Количество видов подакцизных товаров соответствует количеству ставок. Для товаров, на которые установлены специфические ставки акцизов, налоговая база определяется как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении, т. е. налоговая база – это количество реализованных или переданных нефтепродуктов, измеряемое в тоннах.

По общему правилу, закрепленному в п. 2 ст. 199 НК РФ, суммы акциза, уплаченные покупателем при приобретении подакцизных товаров, учитываются в стоимости приобретенных подакцизных товаров. Исключение составляет случай, когда подакцизные товары используются в качестве сырья для производства других подакцизных товаров. Тогда уплаченные суммы акциза принимаются к вычету.

Указанные вычеты производятся только в случае, если ставки акциза на подакцизные товары, используемые в качестве сырья, и ставки акциза на произведенные подакцизные товары определены в расчете на одинаковую единицу измерения налоговой базы.

Сумма акциза по произведенному подакцизному товару уменьшается на сумму акциза по приобретенному подакцизному сырью во избежание двойного налогообложения.

Порядок применения налоговых вычетов предусмотрен ст. 201 НК РФ. Вычеты сумм акцизов, уплаченных при приобретении подакцизных товаров, использованных в качестве сырья, производятся на основании расчетных документов (платежных поручений) и счетов-фактур, подтверждающих уплату налогоплательщиком соответствующих сумм акциза в составе стоимости приобретенного сырья. Сумма акцизов должна быть выделена отдельной строкой.

По ввозимым на территорию России подакцизным товарам, используемым в качестве сырья, должны быть предъявлены грузовые таможенные декларации или иные документы, подтверждающие ввоз этих товаров и уплату акцизов таможенным органам.

Если подакцизные товары, использованные в качестве сырья, оплачены третьими лицами, то налоговые вычеты производятся, когда в расчетных документах указано наименование организации, за которую произведена оплата. Если налогоплательщик при производстве подакцизных товаров использует в качестве сырья подакцизные товары, переданные ему на давальческих условиях, то для подтверждения права на налоговые вычеты он должен предъявить копии платежных документов с отметкой банка об уплате налога владельцем сырья

(если он произвел сырье) либо об оплате владельцем сырья его стоимости по ценам, включающим акциз (если он купил сырье).

По общему правилу применения налоговых вычетов, предусмотренному ст. 201 НК РФ, суммы акцизов принимаются к вычету только при условии их фактической уплаты и списания использованного подакцизного сырья на затраты по производству других подакцизных товаров. Причем если стоимость сырья была списана на затраты в одном периоде, а оплата данного сырья произведена в другом, то налоговые вычеты производятся в том периоде, когда произошла оплата сырья.

Операции, освобождаемые от уплаты акцизов, перечислены в ст. 183 НК РФ и включают передачу подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, другому структурному подразделению этой же организации для производства других подакцизных товаров.

Так, например, передача автомобильного бензина одной марки для производства автомобильного бензина другой марки из одного подразделения организации в другое, даже если это подразделение находится на другой территории, объектом обложения акцизами не является.

При одновременном соблюдении ряда условий от уплаты акцизов освобождаются также операции по вывозу подакцизных товаров в таможенном режиме экспорта за пределы территории Российской Федерации.

Право на освобождение от уплаты акцизов имеет непосредственно налогоплательщик акцизов - производитель подакцизных товаров, в том числе из давальческого сырья. Это право сохраняется за налогоплательщиком и в том случае, когда непосредственно вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации осуществляется по поручению налогоплательщика (или собственника давальческого сырья) иным лицом на основании договора комиссии, договора поручения или агентского договора.

Из сказанного следует, что если нефтепродукты будут реализованы на территории Российской Федерации, а затем лицо, купившее эти нефтепродукты, будет направлять их на экспорт, то в этой ситуации права на освобождение от уплаты акциза (и на возмещение уплаченной суммы акциза) не будет ни у лица, купившего нефтепродукты и фактически реализовавшего их на экспорт, ни у производителя этих нефтепродуктов.

Операции по экспорту подакцизных товаров освобождаются от уплаты акцизов, если налогоплательщик представил в налоговый орган поручительство банка (в соответствии со ст. 74 Налогового кодекса) или банковскую гарантию. Поручительство (банковская гарантия) должно предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующую пеню в случаях непредставления налогоплательщиком не позднее 180 дней со дня реализации документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров, предусмотренных п. 7 ст. 198 Налогового кодекса, и неуплаты им акциза, а также пеней.

Если такое поручительство (банковская гарантия) отсутствует, то налогоплательщик обязан уплатить акциз в соответствии с установленным порядком.

Затем после представления плательщиком акцизов документов, подтверждающих факт экспорта, уплаченная сумма возвращается.

В случае производства автомобильного бензина из давальческого сырья плательщиком акциза является переработчик. Он имеет право на освобождение от уплаты акцизов при представлении поручительства банка или банковской гарантии. Если переработчик не представил в налоговый орган поручительство банка или банковскую гарантию, он начисляет и уплачивает акциз в установленном порядке. Уплаченный акциз предъявляется собственнику сырья при проведении расчетов за переработку нефти.

После представления в налоговый орган документов, подтверждающих факт экспорта, по перечню и в сроки, установленные Налоговым кодексом, уплаченная сумма акциза возвращается налогоплательщику, т.е. переработчику, который осуществляет перерасчеты с собственником сырья.

Освобождение от уплаты акцизов производится только при условии ведения отдельного учета операций по реализации или передаче подакцизных товаров.

Указанные вычеты осуществляются на основании следующих документов:

- контракта (его копия) на приобретение импортируемых нефтепродуктов;
- грузовой таможенной декларации (ее копии);
- платежных документов, подтверждающих факт оплаты акциза при выпуске в свободное обращение на территории РФ ввезенных нефтепродуктов.

Документы представляются в налоговые органы в течение 90 дней с даты отгрузки (передачи) товаров. При непредставлении этих документов суммы акцизов подлежат уплате в бюджет за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки (передачи) товаров, в порядке, предусмотренном гл. 22 Налогового кодекса. В этом случае налогоплательщиком представляется уточненная декларация за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки (передачи) товаров. В случае представления налогоплательщиком документов по истечении срока (но не более трех лет со дня возникновения обязательства по уплате акцизов), уплаченные суммы акцизов подлежат возврату (возмещению) в порядке, установленном гл. 22 «Акцизы» Налогового кодекса.

Акциз по нефтепродуктам нужно уплачивать равными долями в два срока. Первый раз – не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным, второй раз – не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным.

Уплата акциза должна осуществляться по месту производства подакцизных нефтепродуктов.

Акцизы на алкоголь

Плательщиками акцизов являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие операции с денатурированным этиловым спиртом, иной спиртосодержащей продукцией (ст. 179.2 НК РФ). Плательщики акцизов подразделяются на две группы:

1) организации и индивидуальные предприниматели, получившие соответствующие свидетельства;

2) не имеющие свидетельств.

Организации и предприниматели, получившие соответствующие свидетельства, являются плательщиками акцизов и имеют право на осуществление налоговых вычетов в размере сумм «входного» акциза.

В зависимости от характера операций со спиртосодержащей продукцией различают свидетельства:

* на производство - для осуществления производства данной продукции;

* на оптовую реализацию - для оптовой реализации спиртосодержащей продукции;

* на оптово-розничную реализацию - для оптово-розничной реализации спиртосодержащей продукции;

* на розничную реализацию - для розничной реализации спиртосодержащей продукции.

1. Подакцизными товарами признаются:

1) спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;

2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 %;

3) алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5 %, за исключением виноматериалов);

4) пиво.

Операции, не подлежащие налогообложению

1. Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие операции:

1) передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства иных подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;

2) реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли или ввоз подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону с остальной части территории Российской Федерации;

3) первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо уничтожение.

2. Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на таможенную территорию Российской Федерации подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства, которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность либо которые размещены в портовой особой экономической зоне.

3. Если при смешении подакцизных товаров получается товар, в отношении которого установлены более низкие ставки, акциз не уплачивается.

Условия для получения льготы по акцизу

Во-первых, предприятия, реализующие подакцизные товары на экспорт, должны организовать отдельный учет операций по производству и реализации подакцизных товаров. Это можно сделать путем использования в бухгалтерском учете субсчетов, специально выделенных для отражения экспортных операций.

Во-вторых, в налоговый орган должно быть представлено поручительство банка или банковская гарантия (п. 2 ст. 184 НК РФ). Представление одного из этих документов означает, что если налогоплательщик документально не подтвердит факт экспорта подакцизных товаров и не уплатит соответствующую сумму акциза и пени в бюджет, последнее должен будет сделать банк.

В течение 180 календарных дней со дня реализации подакцизных товаров предприятие должно представить в налоговый орган по месту регистрации в качестве налогоплательщика документы, перечень которых приведен в п. 7 ст. 198 НК РФ. Эти документы должны быть достоверными, составлять единый комплект и не иметь противоречий в содержащихся сведениях. Выполнив данное требование, предприятие тем самым подтвердит обоснованность применения льготы по акцизу и налоговых вычетов. Если же при реализации товаров акциз уплатили, поскольку не была представлена банковская гарантия (поручительство), данные действия позволят вернуть его обратно.

Налоговые вычеты

Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму акциза по подакцизным товарам, определенную на налоговые вычеты.

1. Вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации подакцизных товаров, выпущенных в свободное обращение и использованных в дальнейшем в качестве сырья для производства подакцизных товаров.

2. При передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов), в случае, если давальческим сырьем (материалами) являются подакцизные товары, вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные собственником выпущенного в свободное обращение давальческого сырья (материалов) при его приобретении либо уплаченные им при ввозе этого сырья (материалов) на таможенную территорию Российской Федерации, а также суммы акциза, уплаченные собственником этого давальческого сырья (материалов) при его производстве.

3. Вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные на территории Российской Федерации по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья и применяемому для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для выпуска алкогольной продукции.

4. Вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров (в том числе возврата в течение гарантийного срока) или отказа от них.

5. Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму акциза по подакцизным товарам, определенную в соответствии со ст. 194 НК РФ, на сумму

акциза, исчисленную налогоплательщиком с сумм авансовых и (или) иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров.

6. Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные при получении (оприходовании) денатурированного этилового спирта налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, при использовании денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции (при представлении документов в соответствии с п. 11 ст. 201 НК РФ).

7. Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, при реализации данного продукта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

Сумма акциза по подакцизным товарам определяется по формуле:

$$C = A \times H, \quad (1)$$

где С - сумма акциза;

Н - объект обложения (отпускная цена без учета акциза);

А - ставка акциза.

Покупатель может вернуть производителю товар в том случае, если:

- товар поставлен без тары и упаковки (или в поврежденной таре и упаковке);
- поставщик не передал товаросопроводительную документацию;
- поставщик отгрузил меньшее количество товара;
- поставщик отгрузил товар другого ассортимента;
- поставщик отгрузил некачественный товар.

Продавец может и сам потребовать от покупателя возврата товара в том случае, если покупатель нарушает сроки оплаты отгруженной продукции.

При несоблюдении любого из перечисленных условий договора покупатель составляет акт по форме № ТОРГ-2, утвержденной постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132. Покупатель и поставщик получают по одному экземпляру акта, который является основанием для выставления претензии поставщику. Возврат товара оформляется товарной накладной по форме № ТОРГ-12.

Поставщик алкоголя, которому вернули товар, на основании акта и товарной накладной должен сделать корректировку в бухгалтерском учете.

НДС и акцизы по алкогольной продукции, которую вернули поставщику, могут быть приняты к вычету в том случае, если:

- они были уплачены в бюджет;
- в бухгалтерском учете сделана корректировка по возврату товара;
- со дня возврата товара не истек один год.

Эти условия определены в п. 5 ст. 171 и п. 5 ст. 200 Налогового кодекса. Если покупатель возвращает часть продукции, то НДС и акцизы можно принять к вычету только в части возвращенного товара.

Акцизы на табачные изделия

Особенность расчета акциза по табачным изделиям заключается в том, что по двум видам такой продукции применяются сложные акцизные ставки.

При этом начисляемая сумма акциза состоит из двух частей, рассчитанных с применением соответствующих частей сложной акцизной ставки. Налоговая база в этом случае определяется в натуральном и в стоимостном выражении (в виде расчетной стоимости).

Порядок определения расчетной стоимости табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, регламентируется ст. 187.1 НК. Расчетной стоимостью признается произведение максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества единиц потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых на таможенную территорию РФ.

Максимальная розничная цена представляет собой цену, выше которой единица потребительской упаковки (пачка) табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли или индивидуальными предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий отдельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий и сообщается в налоговый или таможенный орган (п. 3 ст. 187.1 НК).

Декларация представляется по месту нахождения организации, осуществляющей производство этих товаров, не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Акциз уплачивается по месту производства табачных изделий. Уплата его производится двумя равными платежами: не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем.

Порядок определения расчетной стоимости табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки

Расчетной стоимостью признается произведение максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества единиц потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации.

Максимальные розничные цены, заявленные в уведомлении, а также сведения о месяце и годе изготовления табачных изделий подлежат нанесению на каждую единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий начиная с 1-го числа месяца, следующего за датой подачи уведомления, и действуют не менее одного календарного месяца. Налогоплательщик имеет право изменить максимальную розничную цену на все марки (наименования) или несколько марок (наименований) табачных изделий путем подачи следующего уведомления. Максимальные розничные цены, указанные в уведомлении, подлежат нанесению на каждую единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий начиная с 1-го числа месяца, следующего за датой подачи уведомления, но не ранее истечения минимального срока действия предыдущего уведомления.

В табл. 6 приведены основные записи на счетах бухгалтерского учета операций по акцизам, а в табл. 7 дана краткая характеристика налога.

Таблица 6

Отражение в бухгалтерском учете операций по акцизам

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций	Первичные документы
19	68	Начислены акцизы при получении нефтепродуктов организацией, имеющей свидетельство	Счета-фактуры
90-2	19,41	Начислен акциз по передаче нефтепродуктов лицам, не имеющим свидетельства	Счета-фактуры
68	19	Предъявлены к вычету акцизы при передаче нефтепродуктов лицам, не имеющим свидетельства	Счета-фактуры
41,43	68	Организацией, не имеющей свидетельства, начислены акцизы при принятии к учету нефтепродуктов, самостоятельно произведенных или полученных в счет оплаты услуг по их производству	Счета-фактуры
62	68	Начислены акцизы с авансовых платежей, полученных в счет предстоящей отгрузки продукции (товаров), датой реализации которой в целях исчисления акцизов является дата оплаты	Счета-фактуры
68	62	Зачтена сумма акциза с авансового платежа при отгрузке продукции (товаров)	Счета-фактуры
90-4	68	Начислены акцизы при продаже подакцизных товаров	Счета-фактуры
91-2	68	Начислены акцизы при передаче подакцизной продукции в качестве вклада по договору простого товарищества (совместной деятельности) или вклада в уставный капитал других организаций	Счета-фактуры
20	68	Начислены акцизы при передаче природного газа на переработку на давальческой основе и (или) в структуре организации для изготовления других видов продукции	Счета-фактуры
20	68	Начислен акциз при использовании подакцизной продукции для собственных нужд в основном производстве	Счета-фактуры
20	68	Начислены акцизы при передаче природного газа для использования на собственные нужды в основном производстве	Счета-фактуры
68	51	Перечислены акцизы в бюджет	Платежное поручение

Краткая характеристика налога

Элемент налога	Характеристика
<p>Налогоплательщики (ст.179 НК РФ)</p>	<p>Следующие лица признаются налогоплательщиками, если они совершают операции, подлежащие налогообложению:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Организации. 2. Индивидуальные предприниматели. 3. Лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ
<p>Подакцизные товары (ст. 181 НК РФ)</p>	<p>Спирт этиловый; спиртосодержащая продукция (доля этилового спирта более 9%); алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, коньяки и иная пищевая продукция с долей этилового спирта более 1,5%); пиво; табачная продукция; автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л.с.; автомобильный бензин; дизельное топливо; моторное масло; прямогонный бензин</p>
<p>Объект налогообложения (ст.181-186 НК РФ)</p>	<p>Объектом налогообложения признаются следующие операции:</p> <p>реализация на территории РФ лицами произведенных подакцизных товаров;</p> <p>продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов конфискованных или бесхозных подакцизных товаров;</p> <p>передача на территории РФ лицами произведенных из давальческого сырья подакцизных товаров собственнику указанного сырья либо другим лицам;</p> <p>передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров (кроме прямогонного бензина и этилового спирта);</p> <p>передача на территории РФ подакцизных товаров для собственных нужд;</p> <p>передача на территории РФ подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, в качестве взноса по договору простого товарищества;</p> <p>передача организацией произведенных подакцизных товаров своему участнику при его выходе из организации, а также передача в рамках договора простого товарищества при выделении его доли из общего имущества или разделе такого имущества;</p> <p>передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;</p> <p>ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ;</p> <p>получение денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;</p> <p>получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина</p>

Налоговая база (ст.187-191 НК РФ)	<p>Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара:</p> <p>Налоговая база при реализации произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется:</p> <p>как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);</p> <p>как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из рыночных цен, без учета акциза, налога на добавленную стоимость - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки;</p> <p>как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии рассчитываемая исходя из рыночных цен без учета акциза, налога на добавленную стоимость - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки. В аналогичном порядке определяется налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, при их реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных) операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда;</p> <p>как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, рассчитываемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок. Расчетная стоимость табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, определяется отдельно.</p> <p>Не включаются в налоговую базу полученные налогоплательщиком средства, не связанные с реализацией подакцизных товаров.</p> <p>Налоговая база по этиловому спирту определяется как объем полученного денатурированного этилового спирта в натуральном выражении.</p> <p>Налоговая база по прямогонному бензину определяется как объем полученного прямогонного бензина в</p>
--------------------------------------	--

	<p>натуральном выражении.</p> <p>Налоговая база по реализации подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, увеличивается на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары в виде финансовой помощи, авансовых или иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов, в виде процента (дисконта) по векселям, процента по товарному кредиту.</p> <p>В отношении подакцизных товаров, для которых установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке</p>
<p>Налоговый период (ст.192 НК РФ)</p>	<p>Налоговым периодом признается календарный месяц. Уплата акциза за истекший налоговый период про-изводится равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным</p>
<p>Налоговые ставки (ст.193 НК РФ)</p>	<p>Делятся на твердые (специфические), адвалорные (в %) и комбинированные (смешанные). Значения нало-говых ставок по каждому виду подакцизного товара представлены в ст. 193 НК РФ</p>
<p>Порядок исчисления акциза (ст.194 - 198 НК РФ)</p>	<p>Сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы.</p> <p>Сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) на-логовые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.</p> <p>Сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, рассчитанных как произ-ведение твердой налоговой ставки и объема реализованных подакцизных товаров в натуральном выраже-нии и как соответствующая адвалорной (в процентах) налоговой ставке процентная доля максимальной розничной цены таких товаров.</p> <p>Общая сумма акциза при совершении операций с подакцизными нефтепродуктами определяется отдельно от суммы акциза по другим подакцизным товарам.</p> <p>Сумма акциза исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему на-логовому периоду</p>

Продолжение табл. 7

<p>Сумма акциза, предъявляемая продавцом покупателю (ст. 198 НК РФ)</p>	<p>Налогоплательщик обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров (собственнику давальческого сырья) соответствующую сумму акциза. Исключение составляют операции по реализации прямогонного бензина и денатурированного этилового спирта налогоплательщикам, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина и на производство неспиртосодержащей продукции соответственно</p>
<p>Налоговые вычеты (ст.200-201 НК РФ)</p>	<p>Вычету подлежат суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров и используемые в качестве сырья для производства др. подакцизных товаров; в случае возврата покупателем подакцизных товаров</p>
<p>Сумма акциза, подлежащая уплате (ст.202 НК РФ)</p>	<p>Сумма акциза, подлежащая уплате, определяется по итогам налогового периода как уменьшенная на налоговые вычеты сумма исчисленного акциза. Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде превышает исчисленную сумму акциза, налогоплательщик в этом налоговом периоде акциз не уплачивает. При этом сумма превышения подлежит зачету в счет текущих или предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по акцизу</p>
<p>Сроки и порядок уплаты акциза, отчетность (ст.204-205 НК РФ)</p>	<p>Уплата акциза при реализации подакцизных товаров производится исходя из фактической реализации за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем. Уплата акциза по прямогонному бензину и денатурированному этиловому спирту налогоплательщиками, имеющими соответствующие свидетельства, производится не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Акциз уплачивается по месту производства подакцизных товаров. При получении денатурированного этилового спирта уплата акциза проходит по месту оприходования приобретенных в собственности подакцизных товаров. При производстве прямогонного бензина уплата акциза производится по месту нахождения налогоплательщика. Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и по месту нахождения обособленных подразделений налоговую декларацию в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, имеющие специальные свидетельства, должны предоставлять налоговую декларацию не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным. Сроки и порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ устанавливаются таможенным законодательством</p>

Тесты

1. Акциз – это:

- а) косвенный налог, взимаемый с налогоплательщиков, производящих и реализующих подакцизную продукцию, но фактически его уплата перекладывается на покупателя;
- б) прямой налог, взимаемый с налогоплательщиков, производящих и реализующих подакцизную продукцию, но фактически его уплата перекладывается на покупателя; индивидуальный налог на отдельные виды и группы товаров, входящие в специальный перечень;
- в) индивидуальный налог на отдельные виды и группы товаров;
- г) верно а) и в).

2. Плательщиками акцизов являются:

- а) организации, осуществляющие подакцизную деятельность;
- б) индивидуальные предприниматели, осуществляющие подакцизную деятельность;
- в) лица, перемещающие подакцизные товары через таможенную границу РФ;
- г) все вышеперечисленные.

3. Налоговая база определяется:

- а) отдельно по каждому виду подакцизного товара;
- б) по группе товаров;
- в) налоговая база является общей для всех видов товара.

4. Организации и предприниматели, имеющие свидетельства, являются плательщиками акцизов и имеют право:

- а) на осуществление налоговых вычетов в размере сумм «входного» акциза;
- б) на предоставление % вычета от сумм «входного» акциза;
- в) верно а) и б);
- г) все варианты неверны.

5. Как отражаются в учете акцизы по нефтеперерабатывающей продукции?

- а) Д19К68;
- б) Д41К68;
- в) Д90К68;
- г) Д19К60.

6. Организация - собственник нефти заключила договор с нефтеперерабатывающим заводом на оказание услуги по переработке этой нефти с целью получения автомобильного бензина. Когда в этом случае переработчиком будет начисляться акциз?

- а) при передаче автомобильного бензина собственнику;
- б) при передаче этого бензина любому лицу по указанию собственника;
- в) при передаче автомобильного бензина собственнику либо при передаче этого бензина любому лицу по указанию собственника;

г) при получении нефти для переработки.

7. Начисляется ли акциз при выявлении недостачи подакцизных товаров?

а) всегда начисляется;

б) нет;

в) начисляется только при недостаче табачных изделий;

г) начисляется в пределах нормы естественной убыли.

8. Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком при реализации подакцизных товаров и предъявленные покупателю, относятся у налогоплательщика на:

а) расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций;

б) доходы, принимаемые к учету при исчислении налога на прибыль организаций;

в) расходы, не принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций;

г) доходы, не принимаемые к учету при исчислении налога на прибыль организаций.

9. Налоговая база при реализации произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров определяется как:

а) объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении;

б) стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен без учета акциза, НДС;

в) стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии рассчитанная исходя из рыночных цен без учета акциза, НДС;

г) все вышеперечисленное.

Задачи

Ситуация 1

ООО «Весна», учредившее акцизный склад, в январе продало товар (1200 л алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта 35%), приобретенный у российского завода-изготовителя, организации розничной торговли за 240 000 руб., в том числе НДС составил 40 000 руб., акциз – 20 743 руб. 80 коп.

В следующем месяце из проданной партии 300 л продукции стоимостью 45 000 руб. были возвращены в связи с несоответствием ассортименту, указанному в договоре купли-продажи. Покупная стоимость возвращенной продукции – 25 000 руб. К этому времени ООО «Весна» уже уплатило в бюджет НДС и акцизы за январь 2009 года.

Выручка от реализации для целей исчисления НДС определяется методом «по отгрузке», доходы и расходы для целей налогообложения прибыли рассчитываются по методу начисления.

Ситуация 2

Из переданного на переработку давальческого сырья (нефти) на сумму 1 000 000 руб. ОАО «НПЗ» изготовило 30 т. бензина АИ-92 и вернуло их поставщику. Определить сумму акциза.

Ситуация 3

ООО «Оптовик» приобрело одну тонну бензина АИ-92 за 12 000 руб. Впоследствии бензин был продан по цене 15 000 руб. Определить сумму акциза.

Ситуация 4

За отчетный период (январь) ООО «Грант» было произведено и реализовано оптовому покупателю (индивидуальному предпринимателю Е. С. Фролову) 250 000 шт. сигарет с фильтром, стоимость которых без учета НДС и акцизов составила 140 000 руб., а также 400 000 шт. сигарет без фильтра стоимостью 60 000 руб. Необходимо определить сумму акцизов, подлежащую уплате в бюджет.

Ситуация 5

ООО «Спирт», занимающееся торговой деятельностью, имеет конфискованный подакцизный товар (спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке), себестоимость которого составляет 50 000 руб. ООО «Спирт» реализует конфискованный подакцизный товар (первичная реализация) ОАО «Крокодил» на сумму 118 000 руб. Определить, необходимо ли платить акцизы. Отразить оплату налогов, операции в учете.

Ситуация 6

Ликероводочный завод в течение одного налогового периода оприходовал и оплатил 96%-й этиловый спирт в количестве 1500 литров. Счет – фактура имеется, в ней сумма акциза выделена отдельной строкой. В этом же периоде 1000 литров приобретенного этилового спирта израсходовали на производство 45% - й водки, которая была реализована и полностью оплачена потребителем в том же налоговом периоде. Определить сумму акциза, подлежащую уплате в бюджет ликероводочным заводом за налоговый период.

Ситуация 7

В феврале 2010 г. организация произвела и реализовала 600 000 шт. сигарет с фильтром. Максимальная розничная цена, установленная этой организацией, составляет 30 руб. за пачку. Необходимо рассчитать сумму акциза, которую следует уплатить в бюджет, и указать порядок и сроки его уплаты.

Ситуация 8

В налоговом периоде организация произвела и реализовала 100 легковых автомобилей мощностью до 95 л.с.:

- 50 автомобилей реализовано по цене 130 000 руб.;
- 10 автомобилей передано работникам в счет оплаты труда;
- 40 автомобилей экспортировано в Чехию по цене 128 000 руб.;
- 5 автомобилей безвозмездно передано подшефной школе.

Рыночная цена автомобиля в налоговом периоде составляет 135 000 руб., цены даны без учета акциза и НДС. Определить сумму акциза, подлежащую уплате в бюджет.

Ситуация 9

ООО «Вега», производитель денатурированного спирта, не получило свидетельства на производство денатурата. Общество отгрузило ООО «Гамма», имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, 600 л денатурированного спирта (в пересчете на безводный спирт).

Определить:

- 1) сумму начисленного акциза у ООО «Вега»;
- 2) сумму начисленного акциза у ООО «Гамма»;
- 3) куда должен быть включен исчисленный акциз у ООО «Вега»;
- 4) куда должен быть включен исчисленный акциз у ООО «Гамма»;
- 5) сумму акциза, подлежащего уплате в бюджет ООО «Вега»;
- 6) сумму акциза, подлежащего уплате в бюджет ООО «Гамма».

Отразить хозяйственные операции в бухгалтерском учете ООО «Вега» и ООО «Гамма».

Ситуация 10

ООО «Заря» закупило за границей 500 л этилового спирта (в пересчете на безводный спирт) для последующей переработки. По ввезенному спирту был уплачен акциз в сумме 12 575 руб. (500 л x 25 руб. 15 коп.). При транспортировке спирта по территории Российской Федерации 5 л спирта было утеряно. Период транспортировки составил 10 дней. Утвержденные нормы потерь вследствие естественной убыли (испарения) составляют 0,015% в день. Определить сумму акциза, подлежащую к вычету.

Ситуация 11

В 2010 г. ООО «Альфа» ввозит на таможенную границу Российской Федерации сигареты: 1) с фильтром - 180 500 000 шт., при этом таможенная стоимость товара составляет 152 000 000 руб., таможенные пошлины - 16 000 000 руб., уплаченный при ввозе товаров НДС - 9 720 000 руб.; 2) без фильтра - 115 000 000 шт., таможенная стоимость товара - 40 500 000 руб., таможенные пошлины - 3 500 000 руб., уплаченный при ввозе товаров НДС - 2 295 000 руб. (максимальная розничная цена сигарет равна сумме их таможенной стоимости и таможенной пошлины). Необходимо определить сумму акциза, подлежащую уплате в бюджет.

Ситуация 12

Организация – заказчик получила от переработчика бензин автомобильный с октановым числом до «80» включительно в количестве 4 тонн. Затраты на приобретение исходного сырья у заказчика составили 8 000 руб. Себестоимость услуг по переработке 1 тонны сырья - 1125 руб. Стоимость услуг по переработке 1 тонны сырья - 4 820 руб. Налоговая ставка по автомобильному бензину составляет 2 657 рублей за тонну. Отразить операции в учете у заказчика и переработчика.

Ситуация 13

ООО «Зауральские напитки» производит и реализует через свое кафе клиентам пиво четырех видов:

- «Бородинское», доля спирта - 4,7%;
- «Жигулёвское», доля спирта – 2,8 - 4%;
- «Исетское», доля спирта – 5,8%;
- «Курганское праздничное», доля спирта - 6,5%.

В марте 2009 г. ООО «Зауральские напитки» сварило пива:

- «Бородинское» - 200 л;
- «Жигулёвское» - 150 л;
- «Исетское» - 100 л;
- «Курганское праздничное» - 180 л.

Всего 630 л. Передало на реализацию в кафе 180 л, 150 л, 70 л, 170 л пива соответственно. Общие затраты, непосредственно связанные с приготовлением в марте 2009 г. пива, составили 19 500 руб., из них 17 650 руб. относятся к пиву, переданному на реализацию в кафе. В марте 2009 г. было реализовано 540 л пива (в том числе 170 л «Бородинского», 150 л «Жигулёвского», 70 л «Исетского», 150 л «Курганского праздничного») общей стоимостью 45 000 руб., в том числе НДС 6864 руб. Затраты, связанные с приготовлением реализованного пива, равны 16 700 руб. Рассчитать сумму налога и отразить операции в бухгалтерском учете.

Ситуация 14

В январе 2009 года ООО «Автозаправка» получило бензин АИ-92 в объеме 6000 литров плотностью 0,760 кг/куб. м. и массой 4560 килограмм. Покупная цена бензина составила 8 руб. за один килограмм. Всего поступило бензина на общую сумму 36 480 руб. (в том числе НДС 5565 руб.). Отпускная цена бензина установлена в размере 10 руб. за один литр. Отразить операции в учете и рассчитать сумму акциза.

5. Порядок формирования и учета налогооблагаемого имущества

Налогоплательщиками налога на имущество признаются:

- российские организации;

- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Не признаются налогоплательщиками организаторы Олимпийских и Паралимпийских игр; а также налог не начисляется в отношении имущества, используемого в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи и развитием города Сочи как горноклиматического курорта.

Объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено ст. 378 НК РФ.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, полученное по концессионному соглашению.

Не признаются объектами налогообложения:

1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

2) имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, и используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

При определении налоговой базы имущество учитывается по его остаточной стоимости. Если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Для этого предусмотрена специальная формула:

$$\text{СрГодСт} = (\text{ОС1} + \text{ОС2} + \dots + \text{ОСп} + \text{ОСп2}) / (\text{М} + 1), \quad (2)$$

где СрГодСт - среднегодовая стоимость основных средств;

ОС1, ОС2... - остаточная стоимость ОС на 1-е число каждого месяца налогового периода;

ОСп, ОСп2 - остаточная стоимость ОС на 1-е и последнее число последнего месяца налогового периода;

М - количество месяцев налогового периода.

Например, при определении среднегодовой стоимости основных средств за 2009 г. формула расчета выглядит так:

$$\text{СрГодСт} = (\text{ОС на 1 января 2009 г.} + \text{ОС на 1 февраля 2009 г.} + \dots + \text{ОС на 1 декабря 2009 г.} + \text{ОС на 31 декабря 2009 г.}) / 13 \text{ мес.} \quad (3)$$

Если основные средства не амортизируются, однако налогом на имущество облагаются, то в расчете участвует их стоимость, которая определяется исходя из их первоначальной стоимости и величины начисленного износа (абз. 3 п. 1 ст. 375 НК РФ).

Пример расчета среднегодовой стоимости имущества

У организации «Альфа» на балансе числятся основные средства, которые облагаются налогом на имущество. В отношении этих объектов организация уплачивает налог по месту своего нахождения. Остаточная стоимость указанных основных средств по данным бухгалтерского учета приведена в табл. 8.

Таблица 8

Остаточная стоимость основных средств

Дата	Остаточная стоимость, руб.
01.01.2009	26 400
01.02.2009	25 200
01.03.2009	24 000
01.04.2009	757 175
01.05.2009	740 350
01.06.2009	723 525
01.07.2009	706 700
01.08.2009	689 875
01.09.2009	673 050
01.10.2009	656 225
01.11.2009	639 400
01.12.2009	622 575
31.12.2009	605 750

Определим налоговую базу по налогу на имущество организации «Альфа» за 2009 г.

Налоговая база (среднегодовая стоимость имущества) составит:

СрГодСт = (26 400 руб. + 25 200 руб. + 24 000 руб. + 757 175 руб. + +740 350 руб. + 723 525 руб. + 706 700 руб. + 689 875 руб. + 673 050 руб. +

+656 225 руб. + 639 400 руб. + 622 575 руб. + 605 750 руб.) / (12 мес. + 1 мес.) =
=530 017,31 руб.

Налоговая база определяется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации, в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, расположенного вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Налоговая база в отношении каждого объекта недвижимого имущества иностранных организаций принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Каждый участник договора простого товарищества производит исчисление и уплату налога в отношении признаваемого объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность. В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

Имущество, переданное в доверительное управление, а также имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления, подлежит налогообложению (за исключением имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд) у учредителя доверительного управления.

Имущество, переданное концессионеру и (или) созданное им в соответствии с концессионным соглашением, подлежит налогообложению у концессионера.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2 %.

Освобождаются от налогообложения отдельные категории налогоплательщиков при условии использования ими имущества в строго определенных целях (табл. 9).

Категории налогоплательщиков, использующих льготы

Категория налогоплательщиков	Цель использования имущества
Организации и учреждения уголовно-исполнительной системы	Для осуществления возложенных на них функций
Религиозные организации	Для осуществления религиозной деятельности
Общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%	Для осуществления уставной деятельности этих организаций
Организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%	Для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ от 18.02.2004 № 90), работ и услуг (кроме брокерских и иных посреднических услуг)
Учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общероссийские общественные организации инвалидов	Для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям
Организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции	Для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой исчисляемого налога и суммами авансовых платежей, исчисленных по налогу в течение налогового периода.

Сумма налога исчисляется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации, в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, расположенного вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации,

имеющего отдельный баланс, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Сумма авансового платежа по налогу в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций исчисляется по истечении отчетного периода как одна четвертая инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку.

В отношении имущества, находящегося на балансе российской организации, налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению указанной организации.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, в отношении имущества постоянных представительств уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки указанных постоянных представительств на учет в налоговых органах.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами считаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не определять отчетные периоды.

Организация может быть создана в течение календарного года, например, в марте, июне, декабре и т.д.

По общему правилу для вновь созданных организаций налоговым периодом является:

- период со дня создания организации (дня ее государственной регистрации) и до конца этого календарного года, если организация создана до 1 декабря;
- период со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания, если организация создана в период с 1 по 31 декабря.

В то же время для таких организаций существуют особенности расчета налоговой базы (базы для расчета авансовых платежей), т.е. при определении среднегодовой стоимости имущества необходимо принимать во внимание период с начала календарного года и до его окончания. Среднюю стоимость имущества за отчетный период рассчитывают исходя из количества месяцев с начала календарного года до конца отчетного периода (квартала, полугодия, 9 месяцев). Таким образом, налоговую базу за год нужно исчислять исходя из 12 месяцев, за отчетный период - исходя из 3 месяцев, 6 месяцев, 9 месяцев соответствующего периода, а не из количества месяцев, фактически прошедших с начала работы организации.

Например, организация «Альфа» в феврале 2009 г. приобрела и ввела в эксплуатацию ноутбук первоначальной стоимостью 50 000 руб. Амортизация начисляется в сумме 819,67 руб. в месяц.

При расчете среднегодовой стоимости организация «Альфа» учтет остаточную стоимость ноутбука следующим образом:

январь - 0 руб., февраль - 0 руб., март - 50 000 руб., апрель - 49 180,33 руб. (50 000 руб. - 819,67 руб.)... декабрь - 41 803,3 руб. (50 000 руб. - 819,67 руб. x 10 мес.).

Если же основное средство выбывает в течение года, это не влияет на его остаточную стоимость на 1-е число месяца выбытия. А вот в месяцах, следующих за месяцем выбытия, остаточная стоимость выбывшего основного средства будет равна нулю.

Например, организация «Альфа» продала в январе 2009 г. основное средство. Его остаточная стоимость на 1 января 2009 г. - 340 678 руб.

При расчете налога на имущество по итогам 2009 г. остаточная стоимость данного основного средства будет учитываться в расчете среднегодовой стоимости следующим образом:

январь - 340 678 руб.;

февраль... декабрь - 0 руб.

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода предоставлять в налоговые органы налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию.

Налогоплательщики предоставляют налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации по итогам налогового периода предоставляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

За нарушение сроков уплаты авансов придется заплатить пени.

Пени начисляются со дня, следующего за последним днем, когда должен быть перечислен авансовый платеж.

При переводе имущества на консервацию (реконструкцию, модернизацию) оно остается объектом налогообложения.

Если организация осуществляет капитальное строительство объектов недвижимости, которые она впоследствии учтет в составе основных средств, то налог на имущество она начнет уплачивать с момента отражения завершенного строительством объекта в качестве основного средства.

До этого времени все капитальные вложения не признаются основными средствами и не являются объектом налогообложения по налогу на имущество.

Аналогичные правила применяются к недвижимости, которая приобретена организацией, однако требует капитальных вложений для доведения до состояния, пригодного к эксплуатации.

Налог на имущество при сдаче его в аренду всегда платит тот, у кого на балансе числится арендованное основное средство (далее - балансодержатель).

Особенность договора лизинга для целей налога на имущество состоит в том, что по соглашению сторон предмет лизинга может быть передан на баланс лизингополучателя (п. 1 ст. 31 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)»).

От того, у кого на балансе учтено основное средство, зависит, кто будет платить налог на имущество с его стоимости.

Для полного, правильного и достоверного учета налога на имущество необходимо формировать налоговую базу в бухгалтерском учете с выполнением следующих требований:

- 1) организация раздельного учета облагаемого и необлагаемого имущества;
- 2) раздельный учет собственного и арендуемого имущества;
- 3) раздельный учет имущества, по которому предусмотрено начисление амортизации в целях налогообложения и по которому в бухгалтерском учете амортизация не начисляется;
- 4) раздельный учет имущества головной организации и имущества, находящегося на другой территории и используемого филиалами и подразделениями;
- 5) своевременное отражение в учете операций, связанных с регистрацией недвижимости, и контроль за соблюдением сроков капитального строительства.

В бухгалтерском учете суммы налога на имущество всегда отражаются по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». При этом корреспондирующий ему счет может быть разным.

Сумма налога отражается в составе прочих расходов по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчета 91-2 «Прочие расходы», в корреспонденции с кредитом счета 68 (п. 11 ПБУ 10/99, Инструкция по применению плана счетов).

В то же время Минфин России в своих разъяснениях однозначно квалифицирует налог на имущество как расход по обычным видам деятельности (Письма от 19.03.2008 № 03-05-05-01/16 (п. 3), от 05.10.2005 № 07-05-12/10) и рекомендует отражать сумму налога в составе расходов по обычным видам деятельности по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с кредитом счета 68 (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, Инструкция по применению плана счетов.)

В гл. 30 НК РФ не установлен источник уплаты налога на имущество организаций. Поэтому организация может самостоятельно решить, к каким расходам отнести сумму налога по имуществу (авансового платежа по налогу). Для этого порядок отражения налога в бухгалтерском учете надо закрепить в учетной политике для целей бухучета.

Пени и штрафы по налогу на имущество отражаются по кредиту счета 68 в корреспонденции с дебетом счета 99 «Прибыли и убытки» (Инструкция по применению плана счетов).

Перечисление в бюджет сумм налога (авансовых платежей), а также пеней и штрафов отражается по кредиту счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции со счетом 68.

В табл. 10 приведена краткая характеристика налога на имущество.

Характеристика налога на имущество организаций

Элемент налога	Характеристика
1	2
Налогоплательщики (ст. 373 НК РФ)	<p>российские организации;</p> <p>иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.</p> <p>Не признаются налогоплательщиками организаторы Олимпийских игр и Паралимпийских игр; также налог не начисляется в отношении имущества, используемого в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи и развитием города Сочи как горноклиматического курорта</p>
Объект налогообложения (ст. 374 НК РФ)	<p>Объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено ст. 378 НК РФ.</p> <p>Не признаются объектами налогообложения:</p> <p>1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);</p> <p>2) имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации</p>

Налоговая база (ст. 375, 376 НК РФ)	<p>Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.</p> <p>При определении налоговой базы имущество учитывается по его остаточной стоимости. Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.</p> <p>Налоговую базу по итогам года составляет среднегодовая стоимость облагаемого налогом имущества.</p> <p>Для этого предусмотрена специальная формула:</p> $\text{СрГодСт} = (\text{ОС1} + \text{ОС2} + \dots + \text{ОСп} + \text{ОСп2}) / (M + 1),$ <p>где СрГодСт - среднегодовая стоимость основных средств; ОС1, ОС2... - остаточная стоимость ОС на 1-е число каждого налогового периода; ОСп, ОСп2 - остаточная стоимость ОС на 1-е и последнее число последнего месяца налогового периода; М - количество месяцев налогового периода.</p> <p>Например, при определении среднегодовой стоимости основных средств за 2009 г. формула расчета выглядит так:</p> $\text{СрГодСт} = (\text{ОС на 1 января 2009 г.} + \text{ОС на 1 февраля 2009 г.} + \dots + \text{ОС на 1 декабря 2009 г.} + \text{ОС на 31 декабря 2009 г.}) / 13 \text{ мес.}$ <p>Если основные средства не амортизируются, однако налогом на имущество облагаются, то в расчете участвует их стоимость, которая определяется исходя из их первоначальной стоимости и величины начисленного износа</p>
-------------------------------------	--

<p>Налоговая ставка (ст. 380 НК РФ)</p>	<p>Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2 %</p>
<p>Налоговые льготы (ст. 381 НК РФ)</p>	<p>Освобождаются от налогообложения отдельные категории налогоплательщиков при условии использования ими имущества в строго определенных целях:</p> <ul style="list-style-type: none"> - организации и учреждения уголовно-исполнительной системы; - общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалидов и их законные представители составляют не менее 80%; - организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%; - учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общероссийские общественные организации инвалидов; - организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции
<p>Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу (ст. 382 НК РФ)</p>	<p>Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.</p> <p>Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога и суммами авансовых платежей, исчисленных по налогу в течение налогового периода.</p> <p>Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.</p> <p>Сумма авансового платежа по налогу в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций исчисляется по истечении отчетного периода как одна четвертая инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку</p>

<p>Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу (ст. 383 НК РФ)</p>	<p>Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и в сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.</p> <p>В отношении имущества, находящегося на балансе российской организации, налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению указанной организации.</p> <p>Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, в отношении имущества постоянных представительств уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки указанных постоянных представительств на учет в налоговых органах</p>
<p>Налоговый период. Отчетный период (ст. 379 НК РФ)</p>	<p>Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами считаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не определять отчетные периоды.</p> <p>Организация может быть создана в течение календарного года, например, в марте, июне, декабре и т.д.</p> <p>По общему правилу для вновь созданных организаций налоговым периодом является (п. 1, п. 2 ст. 55 НК РФ):</p> <ul style="list-style-type: none"> - период со дня создания организации (дня ее государственной регистрации) и до конца календарного года, если организация создана до 1 декабря; - период со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания, если организация создана в период с 1 по 31 декабря

Тесты

1. При определении налогооблагаемой базы имущество учитывается по стоимости:
 - а) первоначальной;
 - б) рыночной;
 - в) остаточной.

2. Что из перечисленного относится к объектам налогообложения?
 - а) здание;
 - б) земельный участок;
 - в) водный объект;
 - г) автомобиль.

3. Отчетными периодами признаются:
 - а) год;
 - б) полугодие, год;
 - в) первый квартал, полугодие и девять месяцев;
 - г) первый квартал, полугодие и девять месяцев, год.

4. При переводе имущества на консервацию остается ли оно объектом налогообложения?
 - а) нет;
 - б) да, если это предусмотрено учетной политикой;
 - в) да.

5. В бухгалтерском учете суммы налога на имущество отражаются:
 - а) Д20 К68;
 - б) Д26 К68;
 - в) Д90 К68;
 - г) Д91 К68.

6. Не освобождаются от налогообложения:
 - а) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы - в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;
 - б) религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;
 - в) политические организации - в отношении имущества, переданного во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению;
 - г) организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, - в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями.

7. Если организация создана во втором полугодии, то среднегодовая стоимость имущества определяется исходя из:

а) количества месяцев деятельности организации в налоговом периоде, увеличенных на единицу;

б) количества месяцев в налоговом периоде, увеличенных на единицу;

в) количества месяцев деятельности организации в налоговом периоде;

г) количества месяцев в налоговом периоде.

8. В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога на имущество осуществляются:

а) участником, ведущим общие дела;

б) участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело;

в) участниками договора простого товарищества в доле, определяемой договором.

9. Налог на имущество предприятий исчисляется по данным:

а) бухгалтерского учета;

б) налогового учета;

в) бухгалтерского и налогового учета;

г) учетной политики.

10. Что является налоговой базой для исчисления налога на имущество организации:

а) среднегодовая стоимость движимого и недвижимого имущества, учитываемого на балансе в качестве основных и оборотных средств;

б) среднегодовая стоимость движимого и недвижимого имущества, учитываемого на балансе в качестве основных средств;

в) только недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве основных средств для российских организаций.

11. По какой формуле исчисляется налог на имущество организации по итогам налогового периода?

а) $СН = НБ * \text{ставка} / 100$;

б) $СН = НБ * \text{ставка}$;

в) $СН = НБ * 1/4 \text{ставка} / 100$;

где СН - сумма налога;

НБ - налоговая база.

12. Источник финансирования налога на имущество:

а) выручка от реализации продукции (работ, услуг);

б) балансовая прибыль (финансовый результат);

в) себестоимость продукции;

г) прибыль после уплаты налогов.

Задачи

Ситуация 1

У организации «Альфа» на балансе числятся основные средства, которые облагаются налогом на имущество. В отношении этих объектов организация уплачивает налог по месту своего нахождения. Остаточная стоимость указанных основных средств по данным бухгалтерского учета составляет (табл. 11):

Таблица 11

Остаточная стоимость основных средств

Дата	Остаточная стоимость ОС, руб.
01.01.2009	26 400
01.02.2009	25 200
01.03.2009	24 000
01.04.2009	23 000
01.05.2009	45 900
01.06.2009	45 700
01.07.2009	43 000
01.08.2009	42 800
01.09.2009	54 000
01.10.2009	49 600
01.11.2009	46 900
01.12.2009	45 600
31.12.2009	45 000

Рассчитать платежи по налогу за 1 квартал, полугодие, 9 месяцев и год.

Ситуация 2

Организация «Альфа» осуществляет торговую деятельность и применяет общий режим налогообложения.

31 мая 2009 г. организация для повышения мощности модернизировала станок В-351 (на эту дату оформлены акт приемки работ и акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств по форме № ОС-3). Его первоначальная стоимость до этого составляла 72 000 руб., срок полезного использования - 5 лет (60 мес.). Организация применяет линейный способ начисления амортизации. Ежемесячная сумма амортизации до проведения модернизации составляла 1200 руб. Данные бухгалтерского учета организации представлены в табл. 12.

Таблица 12

Данные бухгалтерского учета организации

По состоянию на:	Первоначальная стоимость ОС, руб.	Сумма начисленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость ОС, руб.
01.01.2009	72 000	30 000	42 000
01.02.2009	72 000	31 200	40 800

01.03.2009	72 000	32 400	39 600
01.04.2009	72 000	33 600	38 400
01.05.2009	72 000	34 800	37 200
31.05.2009	72 000	36 000	36 000

Для проведения модернизации организация «Альфа» привлекла стороннюю организацию «Бета» (подрядчика). Сумма расходов на оплату услуг организации «Бета» - 6000 руб. (без НДС). Срок полезного использования основного средства не изменился. Организация «Альфа» уплачивает авансовые платежи по налогу на имущество организаций.

Рассчитать сумму авансового платежа организации «Альфа» за полугодие.

Ситуация 3

Определение базы для исчисления суммы авансового платежа за 9 месяцев в случае частичной ликвидации основного средства.

Торговая организация «Гамма» 31 августа 2009 г. демонтирует 30% комплексного основного средства, первоначальная стоимость которого составляет 1 008 000 руб. Срок полезного использования - 7 лет (84 мес.), объект эксплуатировался 4,5 года (54 мес.). Организация применяет линейный способ начисления амортизации, ежемесячная сумма амортизации составляла 12 000 руб. Данные бухгалтерского учета организации в отношении этого основного средства представлены в табл. 13.

Таблица 13

Данные бухгалтерского учета

По состоянию на:	Первоначальная стоимость ОС, руб.	Сумма начисленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость ОС, руб.
01.01.2009	1 008 000	552 000	456 000
01.02.2009	1 008 000	564 000	444 000
01.03.2009	1 008 000	576 000	432 000
01.04.2009	1 008 000	588 000	420 000
01.05.2009	1 008 000	600 000	408 000
01.06.2009	1 008 000	612 000	396 000
01.07.2009	1 008 000	624 000	384 000
01.08.2009	1 008 000	636 000	372 000
31.08.2009	1 008 000	648 000	360 000

Организация «Гамма» к счету 01 «Основные средства» открыла субсчета:

01-1 «Основные средства»;

01-2 «Выбытие основных средств».

Рассчитать сумму авансового платежа за 10 месяцев.

Ситуация 4

В декабре 2008 г. организация «Альфа» приобрела и ввела в эксплуатацию для использования в собственной предпринимательской деятельности автомобиль стоимостью 620 000 руб. (в том числе НДС 94 576,27 руб.).

Срок полезного использования автомобиля - 4,3 года. Амортизация в бухгалтерии организации «Альфа» начисляется линейным способом. Ежемесячно с января 2009 г. на амортизацию автомобиля списывается 10 104,3 руб. ((620 000 руб. - 94 576,27 руб.) x 1/4,33333 / 12).

Таблица 14

Остаточная стоимость автомобиля

Дата	Остаточная стоимость, руб.
01.01.2009	525 424,73
01.02.2009	515 319,43
01.03.2009	505 215,13
01.04.2009	495 110,83

По итогам 2008 г. организация «Альфа» уплатила налог на имущество со стоимости автомобиля.

В феврале 2009 г. организацией «Альфа» с организацией «Бета» заключен договор аренды автомобиля и автомобиль передан по акту арендатору. Стоимость автомобиля согласно акту сдачи-приемки, подписанному сторонами, составляет 515 000 руб.

В июне 2009 г. арендатор возвратил автомобиль арендодателю.

Права на льготы по налогу на имущество организация «Альфа» не имеет.

Отразить операции организаций «Альфа» и «Бета» в учете.

Ситуация 5

Организация «Гамма» по договору лизинга в марте 2009 г. приобрела для организации «Дельта» оборудование стоимостью 350 000 руб. (в том числе НДС 63 000 руб.) и в том же месяце передала его на баланс лизингополучателя согласно соглашению сторон. Договор лизинга заключен сроком на 4 года. По условиям договора по истечении срока договора предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя. Общая цена договора - 495 000 руб. (включая НДС 75 508,47 руб.). Срок полезного использования оборудования, установленный лизингополучателем, составляет 4 года.

Амортизацию по всем основным средствам лизингополучатель начисляет линейным способом.

Права на льготы по налогу на имущество организации не имеют.

Отразить операции организаций «Гамма» и «Дельта» в учете. Рассчитать сумму налога к уплате.

Ситуация 6

В декабре 2008 г. организация «Альфа», расположенная в г. Москве, приобрела и ввела в эксплуатацию для использования в собственной предпринимательской деятельности автомобиль стоимостью 620 000 руб. (в том числе НДС

94 576 руб.). Срок полезного использования автомобиля - 4 года. Амортизация в бухучете организации «Альфа» начисляется линейным способом.

По итогам 2008 г. организация «Альфа» уплатила налог на имущество со стоимости автомобиля. В феврале 2009 г. организацией «Альфа» заключен договор аренды автомобиля с организацией «Бета», расположенной в г. Туле, и автомобиль передан по акту арендатору. Стоимость автомобиля согласно акту сдачи-приемки, подписанному сторонами, составляет 515 000 руб. В июне 2009 г. арендатор возвратил автомобиль арендодателю. Права на льготы по налогу на имущество организация «Альфа» не имеет. Рассчитать налог на имущество, отразить операции в бухгалтерском учете.

Ситуация 7

По состоянию на 1 января 2009 г. стоимость основных средств ООО «Альфа» - 1 950 000 руб. (недвижимое имущество), из них по имуществу стоимостью 648 000 руб. амортизация не начисляется. Ежемесячно для целей бухгалтерского учета насчитывается амортизация в сумме 12 000 руб. Для объектов основных средств, амортизация по которым не начисляется, срок полезного использования составляет 15 лет. Местонахождение этого имущества - другой субъект Российской Федерации, ставка налога в котором установлена в размере 2%. Организация внесла в качестве вклада в простое товарищество объект основных средств стоимостью 460 000 руб., по которому ежемесячно начисляется амортизация по норме 0,4%. По местонахождению ООО «Альфа» ставка налога на имущество равна 2,2%. Необходимо исчислить налог на имущество организации за налоговый период.

Ситуация 8

Остаточная стоимость ОС, числящихся на балансе ООО «ВИО» и признаваемых объектом налогообложения, представлена в табл. 15

Таблица 15

Остаточная стоимость основных средств

Дата	Остаточная стоимость основных средств, руб.
01.01.2009 г.	465 000
01.02.2009 г.	460 000
01.03.2009 г.	480 000
01.04.2009 г.	475 400
01.05.2009 г.	450 000
01.06.2009 г.	456 700
01.07.2009 г.	420 000
01.08.2009 г.	435 800
01.09.2009 г.	450 000
01.10.2009 г.	455 000
01.11.2009 г.	444 500
01.12.2009 г.	456 700
31.12.2009 г.	460 000

Ставка по налогу на имущество составляет 2,2%.

Отразить в учете операции по начислению и уплате налога на имущество в каждом отчетном периоде и за год.

Ситуация 9

На балансе организации «Альфа» числится следующее движимое и недвижимое имущество:

- здание, в котором расположен филиал;
- спортзал, который относится к объектам социально-культурной сферы и частично финансируется за счет средств местного бюджета;
- движимое имущество (оргтехника, автомобили, оборудование и т.д.).

По итогам I квартала 2009 г. остаточная стоимость имущества изменялась следующим образом (табл. 16).

Таблица 16

Остаточная стоимость имущества

Дата	Остаточная стоимость, руб.		
	Движимое имущество	Недвижимое имущество	
		здание	спортзал
на 1 января	200 000,00	6 500 000,00	7 000 000,00
на 1 февраля	195 833,34	6 485 000,15	6 980 556,10
на 1 марта	191 666,68	6 470 000,30	6 961 112,20
на 1 апреля	187 500,02	6 455 000,45	6 941 668,30

В течение налогового периода филиал уплачивает авансовые платежи по итогам отчетных периодов. Таким образом, филиал должен рассчитать и уплатить авансовый платеж по налогу за первый квартал. Рассчитать сумму авансового платежа по налогу на имущество, указать сроки оплаты. Определить объект налогообложения, среднюю стоимость имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам. Отразить начисление и уплату налога на имущество на счетах бухгалтерского учета.

Ситуация 10

Организация «Ромашка» находится в г. Кургане. На территории этого субъекта РФ, а также в нескольких населенных пунктах Курганской области расположены обособленные подразделения организации - торговые точки в арендованных зданиях и помещениях. Обособленные подразделения не имеют отдельных балансов, а их деятельность не облагается ЕНВД. На балансе организации «Ромашка» (счет 01 «Основные средства») числятся:

- земельный участок в Курганской области (на нем планируется строительство склада);
- здание хлебопекарни в г. Кургане;
- офисное здание в г. Кургане (головной офис);

- различные объекты движимого имущества, используемого как в головном офисе, так и в обособленных подразделениях (торговое оборудование, автомобили, оргтехника и т.д.).

По итогам I квартала 2009 г. бухгалтер организации «Ромашка» располагает следующей информацией:

1. Остаточная стоимость всех основных средств организации «Ромашка» в целом в I квартале 2009 г. изменялась следующим образом (табл. 17).

Таблица 17

Остаточная стоимость всех основных средств

Дата	Остаточная стоимость всех основных средств, руб.
1 января	3 951 320
1 февраля	3 840 150
1 марта	3 728 980
1 апреля	3 617 810

2. Остаточная стоимость движимого имущества и каждого из объектов недвижимости с учетом начисленной амортизации в этот же период изменялась следующим образом (табл. 18).

Таблица 18

Остаточная стоимость движимого имущества

Дата	Остаточная стоимость, руб.			
	Движимое имущество	Здание центрального офиса	Здание хлебопекарни	Земельный участок
1 января	650 320	1 500 800	800 200	1 000 000
1 февраля	600 150	1 450 000	790 000	1 000 000
1 марта	549 980	1 399 200	779 800	1 000 000
1 апреля	499 810	1 348 400	769 600	1 000 000

Рассчитать авансовый платеж по налогу на имущество за I квартал 2009 г. и отразить операции в бухгалтерском учете.

Ситуация 11

Организация «Ромашка» состоит на налоговом учете по месту нахождения в г. Екатеринбурге. На территории Курганской области расположен филиал организации, который имеет отдельный баланс и расчетный счет. По месту нахождения филиала организация также состоит на налоговом учете. На отдельном балансе филиала числится следующее движимое и недвижимое имущество:

- здание, в котором расположен филиал;
- движимое имущество (оргтехника, автомобили, оборудование и т.д.).

По итогам I квартала 2009 г. остаточная стоимость имущества изменялась следующим образом (табл. 19).

Остаточная стоимость имущества

Дата	Остаточная стоимость, руб.	
	Движимое имущество	Недвижимое имущество
на 1 января	200 000,00	6 500 000,00
на 1 февраля	195 833,34	6 485 000,15
на 1 марта	191 666,68	6 470 000,30
на 1 апреля	187 500,02	6 455 000,45

Обязанность по уплате налога по месту нахождения филиала исполняет филиал. Это закреплено в положении о филиале, учетной политике организации. Кроме того, директор организации «Ромашка» выдал соответствующую доверенность на имя руководителя филиала.

Исчислить сумму авансового платежа по налогу на имущество за 1 квартал 2009 года.

Ситуация 12

На балансе ЗАО «Витязь» числятся и признаются объектом налогообложения основные средства, остаточная стоимость которых в первом квартале 2008 г. составила: на 1 января - 500 000 руб.; на 1 февраля – 520 000 руб.; на 1 марта - 530 000 руб.; на 1 апреля - 550 000 руб. Рассчитайте сумму налога и отразите операции в учете.

6. Учет доходов физических лиц в целях налогообложения

Дадим характеристику основных элементов налога на доходы физических лиц.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) — прямой налог, обращенный непосредственно к доходам граждан-налогоплательщиков.

Само название налога указывает на круг его плательщиков. Это физические лица.

В ст. 11 НК РФ разъяснено, что под физическими лицами следует понимать:

- граждан РФ;
- иностранных граждан;
- лиц без гражданства;
- индивидуальных предпринимателей.

Плательщиками НДФЛ признаются две категории физических лиц:

- 1) физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ;
- 2) физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, но получающие доходы в РФ.

Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Время нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами Российской Федерации признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

Для НДФЛ объектом налогообложения признается доход, который получен физическим лицом.

Доходы могут быть получены как от источников в РФ, так и от источников за её пределами. Причем некоторые налогоплательщики должны платить НДФЛ с двух названных видов доходов, а некоторые только с доходов, полученных от источников в РФ. Это зависит от того, является налогоплательщик резидентом РФ или нет (п. 1, п. 2 ст. 209 НК РФ).

По общему правилу доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме. Но не всякая экономическая выгода будет признана доходом физического лица, а только та, которую можно оценить и определить по правилам гл. 23 НК РФ.

Итак, экономическая выгода признается доходом физического лица, если одновременно соблюдаются три условия:

- 1) она подлежит получению деньгами или иным имуществом;
- 2) ее размер можно оценить;
- 3) она может быть определена по правилам гл. 23 НК РФ.

Все доходы, которые получены физическим лицом, можно условно разделить на две группы:

- 1) доходы, которые учитываются при налогообложении;

2) доходы, которые не учитываются при налогообложении.

При этом доходы, которые учитываются при налогообложении, подразделяются:

- на доходы от источников в РФ;
- доходы от источников за пределами РФ.

Доходы физического лица, которые учитываются при налогообложении, могут быть получены как от источников в РФ, так и от источников за пределами РФ.

Открытый перечень таких доходов установлен ст. 208 НК РФ. Это означает, что принимать во внимание следует и те доходы, которые прямо не предусмотрены в данном перечне, за исключением, конечно, доходов, не учитываемых для целей налогообложения (табл. 20.).

Таблица 20

Доходы, учитываемые при налогообложении

Вид дохода	Источник получения дохода	
	в РФ	за пределами РФ
	Основание	
Дивиденды	пп. 1 п. 1 ст. 208 НК РФ	пп. 1 п. 3
Проценты		ст. 208 НК РФ
Страховые выплаты	пп. 2 п. 1 ст. 208 НК РФ	пп. 2 п. 3 ст. 208 НК РФ
Доходы от авторских или иных смежных прав	пп. 3 п. 1 ст. 208 НК РФ	пп. 3 п. 3 ст. 208 НК РФ
Доходы от сдачи в аренду или иного использования имущества	пп. 4 п. 1 ст. 208 НК РФ	пп. 4 п. 3 ст. 208 НК РФ
Доходы от реализации недвижимого имущества	пп. 5 п. 1 ст. 208 НК РФ	пп. 5 п. 3 ст. 208 НК РФ
Доходы от реализации акций или иных ценных бумаг		
Доходы от реализации долей участия в уставных капиталах организаций		
Доходы от реализации прав требования		
Доходы от реализации иного имущества		
Вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей	пп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ	пп. 6 п. 3 ст. 208 НК РФ
Вознаграждение за выполненную работу		
Вознаграждение за оказанную услугу		
Вознаграждение за совершение действия		

Продолжение табл. 20

Вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления организации		
Пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты	пп. 7 п. 1 ст. 208 НК РФ	пп. 7 п. 3 ст. 208 НК РФ
Доходы, полученные от использования любых транспортных средств	пп. 8 п. 1 ст. 208 НК РФ	пп. 8 п. 3 ст. 208 НК РФ
Штрафы и иные санкции, полученные за простой (задержку) любых транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки)		
Доходы от трубопроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий оптоволоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети	пп. 9 п. 1 ст. 208 НК РФ	-
Выплаты правопреемникам умерших застрахованных лиц	пп. 9.1 п. 1 ст. 208 НК РФ	-
Иные доходы	пп. 10 п. 1 ст. 208 НК РФ	пп. 9 п. 3 ст. 208 НК РФ

Некоторые доходы освобождены от налогообложения НДФЛ. К ним относятся доходы в виде:

- пособий по беременности и родам;
- алиментов;
- компенсаций стоимости путевок;
- оплаты лечения и медицинского обслуживания;
- других доходов.

Перечень освобождаемых доходов является закрытым. Следовательно, все иные виды доходов, не перечисленные в данном перечне, подлежат налогообложению НДФЛ.

Доходы физических лиц, которые облагаются по ставке НДФЛ в размере 13%, можно уменьшить. Уменьшение производится на так называемые вычеты. НК РФ предусмотрел четыре группы таких вычетов:

- 1) стандартные налоговые вычеты;
- 2) социальные налоговые вычеты;
- 3) имущественные налоговые вычеты;
- 4) профессиональные налоговые вычеты.

Уменьшить доходы на другие суммы, не относящиеся к указанным группам вычетов (например, на сумму транспортного налога), нельзя.

Вычеты не применяются к доходам физического лица, облагающимся НДФЛ по ставкам 9, 15, 30, 35%. К таким доходам, в частности, относятся доходы нерезидентов (как иностранных граждан и лиц без гражданства, так и граждан РФ), дивиденды, материальная выгода от экономии на процентах и др.

Например, гражданин Ф.Ф. Бакин с 2006 г. является участником ООО «Бета» и ежеквартально получает дивиденды, выплачиваемые обществом. Иных источников дохода у Ф.Ф. Бакина нет. В текущем году Ф.Ф. Бакин купил квартиру, однако воспользоваться имущественным налоговым вычетом по расходам на покупку он не вправе. Связано это с тем, что Ф.Ф. Бакин не имеет доходов, облагаемых по ставке НДФЛ 13%, а доходы в виде дивидендов, облагаемые по ставке НДФЛ 9%, не могут быть уменьшены на сумму вычетов.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются отдельным категориям физических лиц. Их размер для каждой категории фиксированный: 3000, 1000, 500 и 400 руб.

В отличие от иных налоговых вычетов стандартные налоговые вычеты не обусловлены наличием каких-либо расходов у физического лица. Применять их можно ежемесячно. Иными словами, доходы, полученные по итогам каждого месяца налогового периода, могут быть уменьшены на полагающиеся налогоплательщику стандартные вычеты. Главное, чтобы налогоплательщик подпадал под соответствующую категорию лиц, которым эти вычеты предоставляются.

Условно все стандартные налоговые вычеты можно разделить на две группы:

- 1) вычеты на налогоплательщика;
- 2) вычеты на детей.

Стандартные налоговые вычеты на налогоплательщика предоставляются трем категориям физических лиц и составляют 3000, 500 и 400 руб.

Максимальный вычет в 3000 руб. предоставляется ликвидаторам аварии на Чернобыльской АЭС, инвалидам Великой Отечественной войны, военнослужащим, ставшим инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации и др.

Вычет в 500 руб. предоставляется Героям Советского Союза и Героям Российской Федерации, инвалидам с детства, инвалидам I и II групп, родителям и супругам военнослужащих, погибших при защите СССР, Российской Федерации и др.

Минимальный вычет в 400 руб. предоставляется всем остальным налогоплательщикам, которые не относятся к первым двум категориям физических лиц.

В отношении минимального вычета существует ограничение. Его можно применять до тех пор, пока доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, не превысит 40 000 руб. Начиная с месяца, в котором доход превысит установленное ограничение, налоговый вычет не применяется.

Например, сумма заработной платы кладовщика организации «Альфа» И.И. Сергеева составляет 17 000 руб. в месяц. Следовательно, стандартный налоговый вычет в размере 400 руб. ему предоставляется по доходам за январь и февраль, в марте он уже не имеет права на этот вычет, поскольку общий размер дохода, исчисленного нарастающим итогом с начала налогового периода, превысит ограничение в 40 000 руб. ((17 000 руб. + 17 000 руб. + 17 000 руб.) > 40 000 руб.).

При расчете предельной суммы дохода учитываются только те доходы, которые облагаются по ставке 13%. Следовательно, доходы, которые освобождены от налогообложения или облагаются по иным ставкам НДФЛ, в таком расчете не участвуют.

Например, менеджеру организации «Альфа» С.К. Васильеву в феврале 2009 г. оказана материальная помощь в размере 4000 руб., также за январь и февраль 2009 г. начислена зарплата 38 000 руб. Таким образом, общая сумма дохода за январь и февраль составила 42 000 руб. Поскольку материальная помощь, оказанная работнику, не облагается НДФЛ, то облагаемая сумма дохода составила 38 000 руб. Следовательно, доходы работника за январь могут быть уменьшены на стандартный налоговый вычет.

Если физическое лицо имеет право на два стандартных вычета, то ему предоставляется максимальный из них, т. е. суммировать вычеты и использовать их одновременно нельзя.

Стандартные налоговые вычеты на ребенка предоставляются налогоплательщикам, на обеспечении которых находятся дети. К таким налогоплательщикам относятся:

- родители, в том числе приемные;
- супруги родителей;
- опекуны или попечители.

Вычет предоставляется в размере 1000 руб. на каждого ребенка.

Например, водителю организации «Альфа» В.П. Косову положен стандартный налоговый вычет в размере 3000 руб. как ликвидатору последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС. Кроме того, В.П. Косов имеет на иждивении двух несовершеннолетних детей. Следовательно, В.П. Косов помимо вычета в размере 3000 руб. имеет право на вычет в размере 1000 руб. на каждого ребенка.

В отношении данного вычета действуют следующие ограничения:

1. Ограничение по доходу налогоплательщика.

Дело в том, что этот вычет можно применять до тех пор, пока доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (календарного года), не превысит 280 000 руб. Начиная с месяца, в котором доход превысил установленное ограничение, налоговый вычет не применяется.

2. Ограничение по возрасту ребенка.

По общему правилу вычет производится на ребенка в возрасте до 18 лет.

Однако если ребенок является:

- учащимся очной формы обучения;
- аспирантом;
- ординатором;
- студентом;
- курсантом,

то вычет на него производится до достижения им 24 лет.

Например, двадцатилетняя дочь водителя организации «Альфа» К.В. Осипова является студенткой 3-го курса вуза и обучается очно. В связи с рождением ребенка она в установленном порядке оформила академический отпуск на год. Однако это не означает, что К.В. Осипов потерял право получать стандартный вычет на дочь в размере 1000 руб. Таким образом, в текущем налоговом периоде вычет ему будет предоставляться до тех пор, пока его доход,

исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, не достигнет 280 000 руб.

Указанный налоговый вычет удваивается в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, а также в случае, если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы.

Налогоплательщики имеют право на получение следующих социальных налоговых вычетов:

1. В сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, а также в сумме пожертвований, перечисляемых (уплачиваемых) налогоплательщиком религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности, в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 % суммы дохода, полученного в налоговом периоде.

Например, В.В. Меньшовым оказана благотворительная помощь лесхозу и местной поликлинике. Обе эти организации финансируются за счет средств городского бюджета. Однако уменьшить свои доходы В.В. Меньшов вправе только на расходы, которые он произвел в пользу поликлиники. Связано это с тем, что поликлиника относится к организациям здравоохранения, расходы на нужды которых учитываются при определении размера социального вычета. Лесхоз же к организациям, указанным в пп. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ, не относится.

Например, М.С. Сидоровым произведены пожертвования религиозной организации на уставные цели в размере 100 000 руб. Доход М.С. Сидорова за год составил 395 000 руб. Размер пожертвований превышает 25% суммы дохода М.С. Сидорова. Следовательно, размер социального налогового вычета, который М.С. Сидоров может заявить, составляет 98 750 руб. (395 000 руб. x 25%).

2. В сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях, в размере фактически произведенных расходов на обучение с учетом ограничения, а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет, налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет на очной форме обучения в образовательных учреждениях, в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 рублей на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя).

Например, Н.А. Ванеев в 2009 г. понес расходы на свое обучение в размере 60 000 руб., а также на лечение и приобретение медикаментов на сумму 50 000 руб. Помимо этого в 2009 г. он потратил 40 000 руб. на уплату страховых взносов по добровольному пенсионному страхованию себя и супруги.

Таким образом, общая сумма расходов Н.А. Ванеева составила 150 000 руб. Однако он может заявить социальный вычет только в пределах 120 000 руб.

3. В сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями Российской Федерации, а также уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях Российской Федерации.

По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается постановлением Правительства Российской Федерации. Общая сумма этого вычета не может превышать 50000 рублей.

4. В сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде пенсионных взносов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному (заключенным) налогоплательщиком с негосударственным пенсионным фондом в свою пользу и (или) в пользу супруга (в том числе в пользу вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством)).

Налогоплательщик имеет право на получение следующих имущественных вычетов:

1. В суммах, не превышающих в целом 1 000 000 руб. и полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившемся в собственности налогоплательщика менее трех лет, а также в суммах, не превышающих 250 000 руб. и полученных в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет. При продаже жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившемся в собственности налогоплательщика три года и более, а также при продаже иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже указанного имущества.

При продаже недвижимости жилого назначения и земельных участков никаких сложностей не возникнет. Вычет предоставляется в отношении общей суммы дохода от продажи всего имущества, пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ прямо установлено, что вычет предоставляется в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир и не превышающих в целом 1 000 000 руб.

Например, Р.М. Тубов в 2009 г. продал автомобиль, находившийся в собственности менее трех лет, за 120 000 руб. и квартиру, находившуюся в собственности более трех лет, за 3 000 000 руб. Других доходов в 2009 г. Р.М. Тубов не

имеет. Доходы от продажи имущества являются налогооблагаемыми (пп. 5 п. 1 ст. 208 НК РФ). Следовательно, налогооблагаемые доходы Р.М. Тубова в размере 3 120 000 руб. (120 000 руб. + 3 000 000 руб.) могут быть уменьшены на сумму 3 120 000 руб. (120 000 руб. + 3 000 000 руб.).

Например, М.Е. Петухов в течение года продал две квартиры по цене 3 000 000 руб. каждая, а также деревенский дом с земельным участком, общая сумма от продаж составила 4 000 000 руб. Одна из квартир находилась в собственности М.Е. Петухова более трех лет, в связи с чем вычет по доходам от ее продажи предоставляется на всю сумму дохода. Что касается другого имущества, то оно находилось в собственности менее трех лет. Общая сумма дохода по этому имуществу составляет 7 000 000 руб. (3 000 000 руб. + 4 000 000 руб.). Однако имущественный вычет по такому имуществу составит всего 1 000 000 руб.

2. В сумме, израсходованной налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных организаций Российской Федерации и фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них.

Например, для приобретения и обустройства квартиры Е.И. Коновалов взял кредит в сумме 3 000 000 руб. Стоимость приобретенной квартиры составила 1 500 000 руб. На отделку Е.И. Коновалов затратил 500 000 руб. (по договору квартира приобреталась без отделки). На оставшиеся средства Е.И. Коновалов купил мебель, бытовую технику и телевизор. В составе имущественного вычета помимо расходов в сумме 2 000 000 руб., непосредственно потраченных на приобретение квартиры и ее отделку, можно учесть также величину процентов, исчисленную исходя из соотношения стоимости квартиры с учетом отделки и суммы кредита, т. е. Е.И. Коновалов сможет включить в состав вычета только $\frac{2}{3}$ (2 000 000 руб. / 3 000 000 руб.) суммы процентов по кредиту.

В фактические расходы на новое строительство либо приобретение жилого дома или доли (долей) в нем могут включаться:

- расходы на разработку проектно-сметной документации;
- расходы на приобретение строительных и отделочных материалов;
- расходы на приобретение жилого дома, в том числе строящегося;
- расходы, связанные с работами или услугами по строительству (достройке) дома и отделке;
- расходы на подключение к сетям электро-, водо-, газоснабжения и канализации или создание автономных источников электро-, водо-, газоснабжения и канализации;
- расходы на погашение процентов по целевым займам (кредитам). Эти займы (кредиты) должны быть получены от кредитных и иных организаций РФ и фактически израсходованы на новое строительство (приобретение) жилья.

Например, С.А. Петров в 2009 г. приобрел квартиру за 3 000 000 руб. Кроме того, в 2009 г. он уплатил банку проценты в размере 56 000 руб. по кредиту, полученному на приобретение этой квартиры. Следовательно, С.А. Петров имеет право на вычет в размере 2 056 000 руб.

В фактические расходы на приобретение квартиры, комнаты или доли (долей) в них могут включаться:

- расходы на приобретение квартиры, комнаты, доли (долей) в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме;
- расходы на приобретение отделочных материалов;
- расходы на работы, связанные с отделкой квартиры, комнаты;
- расходы на погашение процентов по целевым займам (кредитам). Эти займы (кредиты) должны быть получены от кредитных и иных организаций РФ и фактически израсходованы на новое строительство (приобретение) жилья.

Общий размер имущественного налогового вычета, предусмотренного настоящим подпунктом, не может превышать 2 000 000 рублей без учета сумм, направленных на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных организаций Российской Федерации и фактически израсходованным налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них.

Для подтверждения права на имущественный налоговый вычет налогоплательщик предоставляет:

- при строительстве или приобретении жилого дома (в том числе строящегося) или доли (долей) в нем документы, подтверждающие право собственности на жилой дом или долю (доли) в нем;
- при приобретении квартиры, комнаты, доли (долей) в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме договор о приобретении квартиры, комнаты, доли (долей) в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме, акт о передаче квартиры, комнаты, доли (долей) в них налогоплательщику или документы, подтверждающие право собственности на квартиру, комнату или долю (доли) в них.

Налогоплательщики имеют право на получение следующих профессиональных налоговых вычетов:

1. Налогоплательщики (физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой) в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 % от об-

шей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от своей деятельности.

Например, индивидуальный предприниматель М.К. Остапов в течение 2009 г. понес следующие расходы, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности:

- расходы на оплату труда работников - 720 000 руб.;
- компенсация работнику (водителю), использующему для служебных поездок личный легковой автомобиль с рабочим объемом двигателя 1500 куб.см, - 24 000 руб. (по 2000 руб. ежемесячно);
- расходы на приобретение товаров - 1 200 000 руб., в том числе 1 000 000 руб. по товарам, реализованным в 2009 г.;
- коммунальные платежи (свет, вода, отопление и пр.) - 60 000 руб.;
- арендная плата за магазин - 252 000 руб.;
- расходы на ремонт холодильного оборудования - 20 000 руб.

По итогам 2009 г. М.К. Остапов в составе профессиональных налоговых вычетов из указанных расходов учтет следующие:

- расходы на оплату труда в полном размере, т.е. в размере 720 000 руб. (ст. 255 НК РФ);
- компенсацию водителю в размере 14 400 руб. (1200 руб. x 12), поскольку размер расходов на выплату водителю компенсации за использование для служебных поездок личного легкового автомобиля с указанным объемом двигателя не может превышать 1200 руб. в месяц (пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- расходы на приобретение товаров в размере 1 000 000 руб., поскольку в расходы включается только стоимость реализованных товаров (пп. 3 п. 1 ст. 268, ст. 320 НК РФ);
- коммунальные платежи и арендную плату в полном объеме, т.е. в размере 312 000 руб. (пп. 5 п. 1 ст. 254, пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- расходы на ремонт холодильного оборудования в полной сумме, т.е. в размере 20 000 руб., т.к. М.К. Остаповым резерв на ремонт основных средств не создавался (п. п. 1, 3 ст. 260 НК РФ).

Таким образом, из указанных расходов в составе профессионального налогового вычета будет учтено 2 066 400 руб. (720 000 руб. + 14 400 руб. + 1 000 000 руб. + 312 000 руб. + 20 000 руб.).

2. Налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг).

3. Налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, за открытия, изобретения и промышленные образцы, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Налоговая база по НДФЛ представляет собой денежное выражение доходов налогоплательщика. Если доходы облагаются по ставке НДФЛ в размере

13%, то налоговая база будет представлять собой денежное выражение доходов, уменьшенных на налоговые вычеты (п. п. 3, 4 ст. 210 НК РФ).

Таким образом, во втором случае налоговой базой является денежная величина, определяемая как превышение полученных доходов над предоставленными вычетами. Если доходы меньше вычетов, налоговая база равна нулю. Причем по общему правилу разница между суммой вычетов и суммой доходов на следующий налоговый период не переносится.

Общие правила определения налоговой базы:

1. При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные в денежной и натуральной формах, а также в виде материальной выгоды.

2. Удержания из доходов налогоплательщика налоговую базу не уменьшают.

При этом такие удержания должны производиться по распоряжению налогоплательщика, решению суда или иных органов.

В качестве примеров удержаний можно привести:

- алименты;
- оплату за кредит;
- оплату коммунальных услуг;
- оплату обучения и др.

3. Если ставка НДФЛ одна, то налоговая база общая.

Это означает, что налоговую базу по доходам, облагаемым по одной ставке (например, по ставке НДФЛ 13%), следует определять суммарно.

4. Если ставки НДФЛ разные, то и налоговые базы разные (п. 2 ст. 210 НК РФ). Это означает, что следует отдельно определять налоговые базы по доходам, которые облагаются НДФЛ по разным ставкам.

5. Налоговая база определяется только в рублях.

Порядок определения налоговой базы при получении дохода в натуральной форме установлен ст. 211 НК РФ.

Налоговая база при получении доходов в натуральной форме определяется как стоимость товаров, работ, услуг, иного имущества, исчисленная исходя из рыночных цен (с учетом НДС, акцизов для подакцизных товаров).

С 1 января 2010 г. материальная выгода от экономии на процентах не будет облагаться НДФЛ, но только если она получена от банков, находящихся на территории РФ.

С 1 января 2010 г. также не будет облагаться материальная выгода от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, предоставленными на приобретение земельных участков (долей в них):

- для индивидуального жилищного строительства;
- на которых расположены приобретаемые жилые дома.

Также не будет подлежать налогообложению материальная выгода по полученным от банков займам (кредитам) на перекредитование взятых ранее займов (кредитов) на новое строительство, приобретение в РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков (долей в них) для индивидуального жилищного строительства и земельных участков, на которых

расположены приобретаемые жилые дома (или долей в них). Подлежит налогообложению материальная выгода:

1) при приобретении товаров (работ, услуг) по гражданско-правовым договорам у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику;

2) при приобретении ценных бумаг.

Однако для расчета материальной выгоды от приобретения акций нужно исходить из показателя рыночной цены, которая определена на день покупки акций.

Дата получения дохода - это дата, на которую доход признается фактически полученным для целей включения его в налоговую базу по НДФЛ. Указанная дата определяется по правилам ст. 223 НК РФ и зависит от вида полученного дохода.

Налоговый период - это период, по итогам которого должна быть определена налоговая база и исчислена сумма налога, подлежащая уплате.

Кроме того, по итогам налогового периода плательщики НДФЛ, которые обязаны самостоятельно исчислить и уплатить налог либо желают получить налоговые вычеты, представляют в налоговые органы налоговые декларации. Налоговые агенты по итогам налогового периода представляют в налоговые органы сведения о доходах физических лиц и суммах начисленных и удержанных налогов.

По налогу на доходы физических лиц налоговым периодом признается календарный год.

Налоговые ставки, применяемые при исчислении налога на доходы физических лиц, установлены ст. 224 НК РФ. Всего таких ставок пять - 9, 13, 15, 30 и 35%. Рассмотрим, когда и при каких условиях применяется та или иная ставка НДФЛ.

Если физическое лицо является налоговым резидентом РФ, то большинство его доходов будет облагаться по налоговой ставке в размере 13%. К таким доходам, например, относится заработная плата, вознаграждения по гражданско-правовым договорам, доходы от продажи имущества, а также другие доходы, которые не поименованы в п. п. 2 - 5 ст. 224 НК РФ.

В отношении отдельных видов доходов ст. 224 НК РФ установила специальные налоговые ставки: 9, 15, 30 и 35%.

Налогообложение по ставке НДФЛ 9% производится в следующих случаях:

1) при получении дивидендов;

2) при получении процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.

Ставка 15% введена с 1 января 2008 г. По ней облагаются дивиденды, полученные от российских организаций физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ.

Все доходы, которые получены физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, облагаются по ставке НДФЛ в размере 30%.

Исключением являются доходы нерезидентов в виде дивидендов от долевого участия в российских организациях. Такие доходы облагаются НДФЛ по ставке 15%.

Ставка НДФЛ в размере 35% является максимальной. Она применяется в следующих случаях:

1. При получении выигрышей и призов в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг. Причем налог платится лишь в том случае, когда стоимость таких выигрышей и призов превышает 4000 руб.

Например, организация «Бета» в ходе рекламной акции провела конкурс среди неопределенного круга лиц. Победителю конкурса гражданину А.И. Пронину был вручен холодильник стоимостью 12 000 руб.

Со стоимости холодильника, превышающей 4000 руб., А.И. Пронин обязан заплатить НДФЛ по ставке 35%. Налоговая база в данном случае составит 8000 руб. (12 000 руб. - 4000 руб.). Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, будет 2800 руб. (8000 руб. x 35%).

2. При получении процентных доходов по вкладам в банках в части их превышения над суммой процентов, рассчитанной следующим образом:

- по рублевым вкладам - исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на 5%; причем для этих целей берется ставка рефинансирования, действующая в течение периода, за который начислены указанные проценты;

- по вкладам в иностранной валюте - исходя из 9% годовых.

Например, К.П. Романов 5 мая 2009 г. открыл в банке рублевый вклад на год в размере 100 000 руб. под 21% годовых. Проценты начисляются ежеквартально с даты открытия вклада. В 2009 г. К.П. Романов получит процентный доход по вкладу дважды - 5 августа и 5 ноября.

Допустим, в течение периода, за который начислялись проценты, действовала ставка рефинансирования ЦБ РФ в размере 15%. По правилам ст. 839 ГК РФ проценты на сумму вклада начисляются со дня, следующего за ее поступлением в банк.

Таким образом, 5 августа 2009 г. банк начислит проценты на сумму вклада К.П. Романова в размере 5293,15 руб. (100 000 руб. x 21% x 92 дн. / 365 дн.).

Проценты, рассчитанные исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, которая действовала в расчетном периоде, составят 5041,1 руб. ((100 000 руб. x (15% + 5%) x 92 дн. / 365 дн.)). Следовательно, налоговая база по процентному доходу равна 252,05 руб. (5293,15 руб. - 5041,1 руб.), а сумма налога, подлежащая уплате с указанного дохода, составит 88 руб. (252,05 руб. x 35%).

5 ноября 2009 г. на сумму вклада К.П. Романова банк также начислит проценты в размере 5293,15 руб. (100 000 руб. x 21% x 92 дн. / 365 дн.).

Проценты, рассчитанные исходя из ставки рефинансирования, составят 5041,1 руб. (100 000 руб. x (15% + 5%) x 92 дн. / 365 дн.). Следовательно, налоговая база по процентному доходу равна 252,05 руб. (5293,15 руб. - 5041,1 руб.), а сумма налога, подлежащая уплате с указанного дохода, - 88 руб. (252,05 руб. x 35%).

3. При получении дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах по заемным (кредитным) средствам. Причем налог платится со следующих сумм:

- по рублевым займам (кредитам) - с суммы превышения размера процентов, исчисленного исходя из 2/3 действующей ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ на дату уплаты налогоплательщиком процентов, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

- по валютным займам (кредитам) - с суммы превышения размера процентов, исчисленного исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Например, индивидуальный предприниматель П.П. Петров в 2009 г. получил доход от предпринимательской деятельности в размере 658 253 руб. (облагается по ставке 13%), а также дивиденды по акциям двух компаний в общей сумме 21 139 руб. (облагаются по ставке 9%). Причем от компании «Дельта» дивиденды получены в размере 11 785 руб., а от компании «Омега» - в размере 9352 руб. Иных доходов в 2009 г. у предпринимателя не было.

Документально подтвержденные расходы на осуществление предпринимательской деятельности составили за 2009 г. 431 596 руб. Следовательно, П.П. Петров имеет право на профессиональный вычет в части доходов от предпринимательской деятельности.

Суммы НДФЛ, подлежащие уплате по разным группам доходов, предприниматель рассчитает следующим образом:

- по доходам от предпринимательской деятельности (13%):

$(658\,253 \text{ руб.} - 431\,596 \text{ руб.}) \times 13\% = 29\,465 \text{ руб.} 41 \text{ коп.};$

- по дивидендам, полученным от компании «Дельта» (9%):

$11\,785 \text{ руб.} \times 9\% = 1060 \text{ руб.} 65 \text{ коп.};$

- по дивидендам, полученным от компании «Омега»:

$9352 \text{ руб.} \times 9\% = 841 \text{ руб.} 68 \text{ коп.}$

При получении физическим лицом доходов от юридического лица необходимо уплатить в бюджет НДФЛ и перечислить с 1 января 2010 года страховые взносы в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования РФ и территориальный фонд обязательного медицинского страхования. При этом уплата НДФЛ юридического лица является обязанностью налогового агента. Для того чтобы правильно и своевременно выполнить эти действия, в организации должен вестись раздельный учет облагаемых и необлагаемых доходов физических лиц, а также раздельный учет доходов, облагаемых по разным ставкам.

Для учета налоговыми агентами доходов каждого налогоплательщика, налоговой базы, суммы налоговых вычетов, уменьшающих налогооблагаемую базу, и других данных предназначена карточка формы №1 - НДФЛ.

Физическим лицам по их заявлению выдаются справки о полученных доходах и удержанных суммах налога на доходы по форме №2 – НДФЛ. Карточка формы №1 – НДФЛ является документом налогового учета и одновременно документом аналитического бухгалтерского учета.

Синтетический учет доходов, начисленных в пользу физических лиц организацией – налоговым агентом, ведется на счетах расчетов:

сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;

сч. 75 «Расчеты с учредителями»;

сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Информация о доходах, отражающихся по дебету и кредиту сч. 70, прямо используется для формирования налогооблагаемой базы по НДФЛ. Корреспонденцией Д 70 К 68 устанавливается прямая связь и зависимость между начисленным по сч. 70 доходом и начисленным на сч. 68 налогом на доходы физического лица.

Условиями коллективного договора или другого локального акта организации может быть предусмотрена неденежная форма выплаты заработной платы. Доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20% общей суммы заработной платы.

Операции по выплате заработной платы в натуральной форме отражаются с применением следующих первичных документов:

- заявления работника, в котором выражено согласие на получение дохода в натуральной форме по согласованному перечню и ценам;

- справки бухгалтера, подтверждающей оценку выдаваемой в качестве оплаты труда продукции с учетом ст. 40 Налогового кодекса РФ, НДС, акцизов (для подакцизных товаров);

- ведомости на выплату заработной платы с указанием натуральных и денежных измерителей выданного дохода;

- счета-фактуры на каждого получателя дохода;

- накладной (акта выполненных работ, оказанных услуг) на каждого получателя дохода.

В бухгалтерском учете на основании этих документов производятся следующие записи:

Д20, 23, 25, 26, 29 К70 – начислена заработная плата работникам организации;

Д70 К90.1 – отражена выручка от реализации продукции работнику организации, возникшая при натуральной оплате труда;

Д90.3 К68 – отражен НДС с выручки от реализации;

Д90.2 К43 – отражена учетная стоимость продукции, реализованной в счет оплаты труда;

Д90.2 К20 – отражена учетная себестоимость работ (услуг), реализованных в счет оплаты труда;

Д70 К68 – отражена начисленная сумма НДФЛ с доходов физического лица, полученных в натуральной форме.

Учет доходов учредителей и участников в целях исчисления НДФЛ ведется на 75 счете, субсчет «Расчеты по выплате доходов» (75.2).

В бухгалтерском учете производятся следующие записи:

Д84 К75.2 – начислены дивиденды физического лица на основании решения общего собрания акционеров;

Д75.2 К68 – начислен НДФЛ с доходов, полученных в виде дивидендов;

Д75.2 К51, 50 – перечислены дивиденды на лицевой счет получателя или выплачены дивиденды путем выдачи наличных денежных средств из кассы предприятия;

Д68 К51 – уплачен в бюджет НДФЛ.

В бухгалтерском учете с помощью метода двойной записи можно отразить только профессиональные налоговые вычеты. Основным документом, на основании которого уплачивается налог физическими лицами, является декларация по НДФЛ. К числу физических лиц, обязанных подавать по окончании налогового периода декларацию, относятся:

- лица, обязанные самостоятельно исчислить и уплатить НДФЛ;
- лица, зарегистрированные в установленном порядке в качестве индивидуальных предпринимателей.

Налоговая декларация предоставляется в срок не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые агенты обязаны удержать из доходов налогоплательщика и перечислить суммы исчисленного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

В табл. 21 приведена краткая характеристика налога на доходы физических лиц.

Краткая характеристика налога

Элемент налога	Описание элемента налога
Налогоплательщики (ст. 207 НК РФ)	1) налоговые резиденты; 2) налоговые нерезиденты. Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев
Объект (ст. 209 НК РФ)	1) доходы, полученные от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации (для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации); 2) доходы, полученные от источников в Российской Федерации (для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации)
Налоговая база (ст. 210 НК РФ)	Налоговой базой признаются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды
Налоговая ставка (ст. 224 НК РФ)	1) в размере 13 %, если иное не предусмотрено ст. 224; 2) в размере 30 % в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации; 3) в размере 15 % в отношении доходов, получаемых нерезидентами в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций; 3) в размере 9 % в отношении доходов организаций, полученных от долевого участия в деятельности в виде дивидендов физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации
Налоговый период (ст. 216 НК РФ)	Налоговым периодом признается календарный год
Налоговые вычеты (ст. 218 - 221 НК РФ)	1) стандартные налоговые вычеты; 2) имущественные налоговые вычеты; 3) социальные налоговые вычеты 4) профессиональные налоговые вычеты

Тесты

1. И.В. Голубев принят на работу в организацию «Альфа». По трудовому договору местом его работы является филиал организации, расположенный в Чехии. Доходы И.В. Голубева, полученные за выполнение трудовых обязанностей в филиале организации, являются полученными:

- а) от источников за пределами РФ;
- б) от источников на территории РФ.

2. Какие доходы из перечисленных освобождены от налогообложения НДФЛ?

- а) пособия по беременности и родам;
- б) алименты;
- в) компенсации стоимости путевок;
- г) доходы в виде материальной выгоды.

3. Родители, которые находятся в длительной заграничной командировке, раз в месяц направляют сыну - студенту вуза денежные средства. Доход сына в виде денежных поступлений:

- а) признается доходом и облагается по ставке 13%;
- б) не признается доходом для целей налогообложения, поскольку он получен от операций, связанных с имущественными отношениями между членами семьи.

4. Налоговые вычеты уменьшают доходы, которые облагаются по ставке:

- а) 13%;
- б) 9%;
- в) налоговая ставка не влияет на предоставляемый вычет.

5. Если физическое лицо имеет право на два стандартных вычета, то ему предоставляется:

- а) максимальный из них;
- б) вычеты суммируются;
- в) налогоплательщик сам выбирает налоговый вычет.

6. Индивидуальные предприниматели и адвокаты налоговую базу определяют как:

- а) сумму полученных доходов в денежной форме;
- б) сумму полученных доходов в натуральной форме;
- в) сумму полученных доходов в натуральной форме за вычетом расходов;
- г) сумму полученных доходов в натуральной и денежной форме за вычетом расходов.

7. Сумма НДФЛ с материальной выгоды в бухгалтерском учете отражается следующей проводкой:

- а) Д-т 73 К-т 68;

- б) Д-т 70 К-т 68;
- в) Д-т 70 К-т 76;
- г) Д-т 91 К-т 68.

8. Какая материальная выгода не облагается НДФЛ?

- а) материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогооблагаемых заемных средств;
- б) материальная выгода, полученная от приобретенных товаров, работ, услуг у организации или индивидуального предпринимателя, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику;
- в) материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг;
- г) все перечисленное верно.

9. Налоговую базу по НДФЛ не уменьшают:

- а) удержания по решению суда;
- б) стандартные налоговые вычеты;
- в) профессиональные налоговые вычеты;
- г) имущественные налоговые вычеты.

10. При определении налоговой базы по доходам по операциям с ценными бумагами, включая инвестиционные паи паевого инвестиционного фонда, и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги или фондовые индексы, рассчитываемые организаторами торговли на рынке ценных бумаг, учитываются доходы, полученные по следующим операциям:

- а) купли-продажи ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг;
- б) купли-продажи ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг;
- в) погашения инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов;
- г) все вышеперечисленные.

11. Удержание НДФЛ с доходов от участия в уставном (складочном) капитале, выплаченных акционерам (участникам), не являющимся сотрудниками организации, отражается в бухгалтерском учете проводкой:

- а) Д 68-1 - К 51;
- б) Д 70 - К 68-1;
- в) Д 76 - К 68-1;
- г) Д 75 - К 68-1.

12. Лечение физического лица оплачено за счет работодателя. Социальный налоговый вычет:

- а) предоставляется налогоплательщику;
- б) не предоставляется налогоплательщику;

в) предоставляется налогоплательщику в размере 50% стоимости лечения.

Задачи

Ситуация 1

Организация «Альфа» в августе 2009 г. приобрела у ОАО 1000 акций за 75 000 руб. (по 75 руб. за 1 шт.). 10 акций из числа приобретенных организация продала своему работнику М.И. Иванову по цене 75 руб. за штуку. Указанные акции обращаются на организованном рынке ценных бумаг.

Сделка с работником была заключена 21 сентября 2009 г. Рыночная цена одной акции на дату заключения сделки составляла 110 руб.

По заявлению работника оплата за акции производится путем удержания из заработной платы.

Необходимо определить налоговую базу по материальной выгоде от приобретения ценных бумаг.

Ситуация 2

С начала 2009 г. менеджеру отдела сбыта А.В. Смелянской ежемесячно начисляется заработная плата в размере 30 000 руб.

В марте и июне 2009 г. по итогам работы за I и II кварталы работнице были выплачены премии по 6000 руб.

В сентябре 2009 г. сотрудница получила материальную помощь в размере 3000 руб., а в октябре ей выдали как лучшему менеджеру отдела сбыта приз стоимостью 6000 руб.

А.В. Смелянская имеет двоих детей в возрасте 5 и 9 лет. Работница написала заявление о предоставлении ей стандартных вычетов на детей.

Необходимо рассчитать сумму НДФЛ за октябрь 2009 г., исчисляемую налоговым агентом.

Ситуация 3

Руководителю отдела кадров ЗАО «Дельта» А.С. Смирнову в октябре 2009 г. были начислены:

- заработная плата - 40 000 руб.;
- премия по итогам работы за полугодие 2009 г. - 15 000 руб.;
- материальная помощь в связи с рождением ребенка - 56 000 руб.

Помимо этого А.С. Смирнов является акционером ЗАО «Дельта». 15 сентября 2009 г. общим собранием акционеров принято решение о выплате дивидендов по результатам полугодия 2009 г. А.С. Смирнову были начислены дивиденды в размере 10 000 руб., выплата произведена в октябре 2009 г. ЗАО «Дельта» в данном периоде само дивидендов не получало, акционерами организации являются только физические лица - резиденты РФ.

Необходимо отразить в бухгалтерском учете данную ситуацию и рассчитать суммы исчисленного НДФЛ.

Ситуация 4

Работнику животноводческой фермы М.Т. Фокину 20 октября 2009 г. была выдана заработная плата за первую половину месяца в размере 8000 руб., из них 1500 руб. выплачены молочной и мясной продукцией, рыночная цена которой составляет 1650 руб., в том числе НДС. 31 октября 2009 г. М.Т. Фокиным в счет заработной платы получено еще молочной продукции на сумму 1500 руб., рыночная цена которой 1650 руб., в том числе НДС. По итогам месяца начислена заработная плата в размере 16 000 руб. Доход нарастающим итогом за период январь - октябрь 2009 г. составил 97 800 руб. Сумма НДФЛ с начала года удержана и перечислена в размере 12 662 руб. Детей нет. М.Т. Фокин является налоговым резидентом РФ. Заработная плата за октябрь 2009 г. выплачена 5 ноября 2009 г. за счет средств, полученных в банке на выплату заработной платы.

Необходимо отразить в учете суммы исчисленного, удержанного и перечисленного НДФЛ с суммы заработной платы за октябрь.

Ситуация 5

Организация «Альфа» выплатила 12 октября 2009 г. А.Н. Сидорову вознаграждение по авторскому договору, с которого исчислен и удержан НДФЛ в размере 7800 руб. Вознаграждение выплачено из кассы организации за счет полученной выручки.

20 октября 2009 г. был выдан аванс по заработной плате за октябрь, а также отпускные работникам. С суммы отпускных исчислен и удержан НДФЛ в размере 15 600 руб. Денежные средства на данные выплаты были получены в этот же день в банке.

5 ноября 2009 г. выдана заработная плата за октябрь, с которой был исчислен и удержан НДФЛ в размере 130 000 руб. Денежные средства получены в этот же день в банке.

Необходимо определить сроки уплаты НДФЛ в бюджет.

Ситуация 6

Сотрудник мясоперерабатывающего комбината, имеющий одного ребенка, получил часть заработной платы продукцией. Заработная плата составляет 11800 руб. Отразить ситуацию в бухгалтерском учете и рассчитать НДФЛ.

Ситуация 7

Работнику организации 20 февраля выдан рублевый заем в сумме 50000 руб. на 3 месяца под 5% годовых. Ставка рефинансирования составляет 11%. Отразить ситуацию в бухгалтерском учете и рассчитать НДФЛ.

Ситуация 8

Налогоплательщик, являющийся налоговым резидентом Российской Федерации, продал в сентябре 2009 года по договору купли-продажи жилой дом за 2000000 руб. и земельный участок за 2000000 руб. В ноябре 2008 года налогоплательщик продал нежилое строение за 1000000 руб. и гараж за 750000 руб.

Доходы от продажи вышеуказанного имущества полностью получены им в 2009 году. Все имущество находилось в собственности менее трех лет и перешло ему по наследству. Определить налоговую базу и рассчитать налог.

Ситуация 9

Налогоплательщик, являющийся налоговым резидентом Российской Федерации, продал в мае 2009 года гараж за 1000000 руб., автомобиль за 250000 руб. Имущество находилось в собственности более трех лет. В ноябре 2009 года им был продан за 3000000 руб. грузовик, который ранее он приобрел за 450000 руб. Грузовик находился в его собственности менее трех лет. Документы, подтверждающие расходы по покупке вышеуказанного имущества, у налогоплательщика не сохранились. Определить налоговую базу и рассчитать налог.

Ситуация 10

Гражданину Потапову С. И. по авторскому договору за публикацию в газете «Известия» было начислено вознаграждение в размере 8500 рублей. Автор подал заявление в бухгалтерию о предоставлении ему профессионального налогового вычета. Документы, подтверждающие понесенные расходы, предоставлены не были. Рассчитать налог на доходы физических лиц и отразить в учете.

Ситуация 11

А. Н. Мышкина является одним из учредителей ОАО «Гармония». В 2009 году Мышкиной установлен оклад в размере 5600 рублей.

Помимо зарплаты в 2009 году Мышкина получила доходы, представленные в табл. 22.

Таблица 22

Доходы, полученные учредителем А.Н. Мышкиной в 2009 году

Месяц	Вид доходов	Код доходов	Величина дохода, руб.
Февраль	Материальная помощь в связи с тяжелым финансовым положением	2760	5000
Апрель	Приз, полученный в конкурсе, проводимом в целях рекламы товаров	2630	12000
Май	Материальная выгода по заемным средствам, полученным от фирмы	2610	800
Июнь	Материальная выгода по заемным средствам, полученным от фирмы	2610	800
Июль	Материальная выгода по заемным средствам, полученным от фирмы	2610	800
Август	Подарок	2720	3000
Ноябрь	Материальная помощь в связи со смертью члена семьи	В справке не указывается	7000
Декабрь	Дивиденды, выплаченные за 9 месяцев 2009 года	1010	25000

А.Н. Мышкина имеет двоих детей в возрасте четырех и восьми лет. Рассчитать сумму НДФЛ за 2009 год.

Ситуация 12

ООО «Колобок» занимается производственной деятельностью. Организация заключает трудовые договора с 3 новыми сотрудниками, два сотрудника являются резидентами РФ, а один нет. Заработная плата каждого работника составляет 10 000 руб. В отчетном периоде начислена заработная плата работникам и прочие выплаты и налоги. Определить, необходимо ли платить НДФЛ. Отобразить оплату налогов и операции в учете.

Ситуация 13

На основании приказа руководителя 12 января 2009 г. работнику была выплачена из кассы организации материальная помощь в сумме 6 000 руб. Рассчитать НДФЛ с материальной помощи и отразить в учете.

Ситуация 14

Налогоплательщик, являющийся налоговым резидентом Российской Федерации, продал в ноябре 2009 года за 2500000 руб. квартиру, которую он приобрел в апреле 2005 года за 1500000 руб. Определить налоговую базу по налогу на доходы физических лиц.

Ситуация 15

Организация 1 февраля 2009 г. выдала своему сотруднику заем на один месяц в размере 200 000 руб. под 2% годовых. Договором предусмотрено, что выплата процентов и возврат займа производятся одновременно 1 марта этого года. Предположим, что ставка рефинансирования ЦБ на 1 марта не изменится и составит 13% годовых. Определить материальную выгоду и налог с материальной выгоды.

Ситуация 16

Физическому лицу за работу на основании трудового договора организация выплатила: в январе - 5000 руб.; в феврале - 6000 руб.; в марте - 5500 руб.; в апреле - 5200 руб.; в мае - декабре - по 7000 руб. ежемесячно. Физическое лицо имеет двоих детей в возрасте 15 лет и 20 лет (является студентом дневной формы обучения). Физическое лицо приобрело в этом налоговом периоде квартиру за 580 000 руб. Необходимо исчислить сумму налога на доходы физических лиц за налоговый период.

Ситуация 17

На основании приказа руководителя работник организации, признаваемый налоговым резидентом РФ, в январе 2009 года в связи с 50-летием получил в подарок часы. Их стоимость — 10 000 руб. Заработная плата работника за ян-

варь 2009 года составила 30 000 руб. Работник женат, у него есть сын 15 лет. Отразить операции в учете, рассчитать сумму НДФЛ.

Ситуация 18

Сотрудник ООО «Мечта» Сазиков В. И. приобрел жилье в январе 2009 г. Для этого он взял банковский кредит под 10 % годовых. Ежемесячные проценты по кредиту составляют 15 000 руб. Организация приняла решение о возмещении затрат по уплате процентов по полученному кредиту на приобретение квартиры в размере 15 000 руб. начиная с 01.01.2009 и внесла соответствующее дополнение в трудовой договор с сотрудником. Заработная плата сотрудника составляет 25 000 руб. Фонд оплаты труда за январь 2009 г. - 350 000 руб. Организация уплачивает сумму процентов по кредитному договору непосредственно банку за счет собственных средств. Оплата процентов по кредиту включается организацией в состав расходов для целей налогообложения. Рассчитать сумму НДФЛ и отразить операции в учете.

7. Учет доходов физических лиц в целях расчета и уплаты страховых взносов

Общий порядок расчета и уплаты страховых взносов регулируется Федеральным законом от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

Особенности уплаты страховых взносов по каждому виду обязательного социального страхования устанавливаются федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

В Законе № 212-ФЗ указаны плательщики страховых взносов, объект обложения, правила расчета облагаемой базы и ее предельная величина (415 000 руб.), тарифы страховых взносов, порядок и сроки их уплаты и многое другое.

Таким образом, с 1 января 2010 г. вместо ЕСН будут уплачиваться страховые платежи на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд по единой ставке 26% от годовой зарплаты одного сотрудника до 415 тыс. руб. С 2011 г. будут применяться следующие тарифы страховых взносов: в ПФР – 26 %, в ФСС РФ – 2,9 %, в ФФОМС – 2,1 %, в ТФОМС – 3 %. Таким образом, с 2011 г. фискальная нагрузка увеличится с 26% до 34% от фонда оплаты труда.

Характеристика основных элементов закона о страховых взносах

Плательщиками страховых взносов являются страхователи, определяемые в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования. К ним относятся:

- 1) лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:
 - организации;
 - индивидуальные предприниматели;
 - физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

- 2) индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой (т.е. плательщики страховых взносов, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам), если в федеральном законе о конкретном виде обязательного социального страхования не предусмотрено иное.

Федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования могут устанавливаться иные категории страхователей, являющихся плательщиками страховых взносов.

Если плательщик страховых взносов относится одновременно к нескольким категориям плательщиков страховых взносов, он исчисляет и уплачивает страховые взносы по каждому основанию.

**Объект обложения страховыми взносами для плательщиков
страховых взносов, производящих выплаты и иные
вознаграждения физическим лицам**

Объектом обложения страховыми взносами для организаций и индивидуальных предпринимателей признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой), а также по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства. Объектом обложения страховыми взносами для организаций признаются также выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

Объектом обложения страховыми взносами для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, признаются выплаты и иные вознаграждения по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой).

**База для начисления страховых взносов для плательщиков
страховых взносов, производящих выплаты и иные
вознаграждения физическим лицам**

База для начисления страховых взносов для организаций и индивидуальных предпринимателей определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных плательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу физических лиц (за исключением сумм, указанных в ст. 9 ФЗ №212).

База для начисления страховых взносов для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений за расчетный период (за исключением сумм, указанных в ст. 9 ФЗ №212).

Лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, определяют базу для начисления страховых взносов отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом. База для начисления страховых взносов в отношении каждого физического лица устанавливается в сумме, не превышающей 415 000 руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода. С сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превы-

шающих 415 000 руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы не взимаются.

Предельная величина базы для начисления страховых взносов подлежит ежегодной (с 1 января соответствующего года) индексации в соответствии с ростом средней заработной платы в РФ. Размер указанной индексации определяется Правительством РФ.

При расчете базы для начисления страховых взносов выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) учитываются как стоимость этих товаров (работ, услуг) на день их выплаты, исчисленная исходя из цен, указанных сторонами договора, а при государственном регулировании цен (тарифов) на эти товары (работы, услуги) - исходя из государственных регулируемых розничных цен. При этом в стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма НДС, а для подакцизных товаров учитывается и соответствующая сумма акцизов.

При определении базы для начисления страховых взносов расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

Таким образом, объект и база обложения страховыми взносами для плательщиков, производящих выплаты физическим лицам, в целом совпадают с объектом и базой по ЕСН, определяемым в настоящее время в порядке ст. 236 и ст. 237 НК РФ. Особо следует отметить, что ФЗ № 212 не предусматривает зависимости начисления взносов на выплаты физическим лицам от учета таких выплат в расходах по налогу на прибыль. Следовательно, все выплаты в пользу физических лиц облагаются страховыми взносами (за исключением тех, которые указаны в ст. 9 ФЗ №212).

Размер страховых взносов, уплачиваемых плательщиками страховых взносов, не производящими выплат и иных вознаграждений физическим лицам

Плательщики страховых взносов, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уплачивают соответствующие страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и фонды обязательного медицинского страхования в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года.

Плательщики страховых взносов, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, не исчисляются и не уплачивают страховых взносов по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в Фонд социального страхования РФ. Данные физические лица вправе добровольно вступить в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и уплачивать за себя страховые взносы по указанному виду обязательного социального страхования в ФСС РФ в соответствии с ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

Суммы, не подлежащие обложению страховыми взносами

Для организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, не подлежат обложению страховыми взносами:

1) государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по безработице, а также пособия и иные виды обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию;

2) все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат в пределах норм (установленных в соответствии с законодательством РФ) и связанных:

– с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

– с бесплатным предоставлением жилых помещений, оплатой жилого помещения и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;

– с оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

– с оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;

– с увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;

– с возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников;

– с расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера;

– с трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению штата, реорганизацией или ликвидацией организации, в связи с прекращением физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, прекращением полномочий нотариусов, занимающихся частной практикой, и прекращением статуса адвоката, а также в связи с прекращением деятельности иными физическими лицами, чья профессиональная деятельность в соответствии с федеральными законами подлежит государственной регистрации и (или) лицензированию;

– с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в том числе в связи с переездом на работу в другую местность, за исключением: а) выплат в денежной форме за работу в тяжелых, вредных и (или) опасных условиях труда, кроме компенсационных выплат в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов; б) выплат в иностранной валюте взамен суточных, производимых в соответствии с законодательством РФ рос-

сийскими судоходными компаниями членам экипажей судов заграничного плавания, а также выплат в иностранной валюте личному составу экипажей российских воздушных судов, выполняющих международные рейсы;

3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой плательщиками страховых взносов:

а) физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ;

б) работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

в) работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении, удочерении) ребенка, выплачиваемой в течение первого года после рождения (усыновления, удочерения), но не более 50 000 рублей на каждого ребенка;

4) доходы (за исключением оплаты труда работников) членов зарегистрированных в установленном порядке семейных (родовых) общин коренных малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

5) суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому плательщиком страховых взносов в порядке, установленном законодательством РФ, суммы платежей (взносов) плательщика страховых взносов по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года и предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц, суммы платежей (взносов) плательщика страховых взносов по договорам на оказание медицинских услуг работникам, заключаемым на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими лицензии на оказание медицинских услуг, выданные в соответствии с законодательством РФ, суммы платежей (взносов) плательщика страховых взносов по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, а также суммы пенсионных взносов плательщика страховых взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения;

б) взносы работодателя, уплаченные плательщиком страховых взносов в соответствии с ФЗ от 30 апреля 2008 г. № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», в размере уплаченных взносов, но не более 12 000 руб. в год в расчете на каждого работника, в пользу которого уплачивались взносы работодателя;

7) стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая плательщиком страховых взносов лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством РФ, трудовыми договорами и (или) коллективными договорами. В случае проведения отпуска указанными

лицами за пределами территории РФ не подлежит обложению страховыми взносами стоимость проезда или перелета по тарифам, рассчитанным от места отправления до пункта пропуска через государственную границу РФ, включая стоимость провоза багажа весом до 30 килограммов;

8) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента РФ, кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта РФ, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта РФ, предусмотренном Конституцией, уставом субъекта РФ, избираемых непосредственно гражданами, кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования, кандидатов на должность главы муниципального образования, на иную должность, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений, избирательных фондов региональных отделений политических партий, не являющихся избирательными объединениями, из средств фондов референдума инициативной группы по проведению референдума РФ, референдума субъекта РФ, местного референдума, инициативной агитационной группы референдума РФ, иных групп участников референдума субъекта РФ, местного референдума за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума;

9) стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых в соответствии с законодательством РФ работникам, а также государственным служащим федеральных органов государственной власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в их личном постоянном пользовании;

10) стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством РФ отдельным категориям работников;

11) суммы материальной помощи, оказываемой работникам, которые не превышают 4 000 рублей на одного сотрудника за расчетный период;

12) суммы платы за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, в том числе за профессиональную подготовку и переподготовку работников;

13) суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения;

14) суммы денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел РФ, федеральной противопожарной службы, лицами начальствующего состава федеральной фельдъегерской связи, сотрудниками учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, таможенных органов РФ и органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, имеющими специальные звания, в связи с исполнением обязанностей военной службы и службы в указанных органах в соответствии с законодательством РФ;

15) суммы выплат и иных вознаграждений по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, в том числе по договорам авторского заказа, в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории РФ.

При оплате страховых взносов расходов на командировки работников как в пределах территории РФ, так и за ее пределами не подлежат обложению страховыми взносами суточные, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы таких расходов освобождаются от обложения страховыми взносами в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ. Аналогичный порядок обложения страховыми взносами применяется к выплатам, производимым физическим лицам, находящимся во властном (административном) подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании.

Таким образом, изменился перечень сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами (ранее не облагаемых ЕСН) и выплачиваемых в пользу физических лиц. Так, из него исключили:

- компенсационные выплаты за неиспользованный отпуск;
- суммы единовременной материальной помощи, выплачиваемые членам семьи умершего работника;
- выплаты в денежной форме за работу в тяжелых, вредных и (или) опасных условиях труда;
- выплаты в иностранной валюте взамен суточных членам экипажей судов заграничного плавания и личному составу экипажей российских воздушных судов, выполняющих международные рейсы.

Теперь перечисленные выплаты облагаются страховыми взносами.

Единовременная материальная помощь, оказываемая работодателем в случае рождения (усыновления или удочерения) ребенка (не более 50 000 руб. на каждого ребенка), не включается в базу для начисления страховых взносов, когда выплачивается в течение года после рождения (усыновления или удочерения).

Кроме того, имеется ряд других дополнений:

1) с 3000 до 4000 руб. (на одного работника в год) увеличена сумма не облагаемой страховыми взносами материальной помощи, оказываемой работодателями своим сотрудникам. Причем в действующем пп. 15 п. 1 ст. 238 НК РФ указано, что освобождение от страховых взносов распространяется только

на выплаты организаций, финансируемых за счет бюджета; в ФЗ № 212 такого условия нет;

2) в настоящее время согласно пп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством РФ. В ФЗ № 212 (ч. 2 ст. 9) указанного уточнения не содержится, следовательно, вся сумма суточных, выплаченная командированному работнику, страховыми взносами не облагается. Кроме того, в ч. 2 ст. 9 ФЗ № 212 внесено дополнение о том, что порядок по оплате расходов командированных работников применяется и в отношении выплат членам совета директоров и другим физическим лицам, находящимся во властном подчинении организации и прибывающим для участия в заседании руководящего органа компании;

3) не облагаются страховыми взносами выплаты по трудовым и гражданско-правовым договорам в пользу иностранцев и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории РФ (п.15 ч.1 ст.9 ФЗ №212). Данное дополнение выгодно для плательщиков, нанимающих на работу иностранных граждан;

4) уточнено, что не следует начислять страховые взносы не только на суммы оплаты работодателем расходов на профессиональную подготовку и переподготовку сотрудников, но и на компенсацию работнику указанных затрат (п. 2, 12 ч. 1 ст. 9 ФЗ № 212).

В отличие от действующей гл. 24 НК РФ в ФЗ № 212 не предусмотрены льготы. Дело в том, что в ст. 239 НК РФ установлено освобождение от уплаты ЕСН налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам – инвалидам, а также общественных организаций инвалидов, учреждений, созданных для достижения образовательных, культурных, научных и иных социальных целей. Таким образом, после завершения переходного периода, во время которого предусмотрено применение пониженных тарифов (ст. 58 ФЗ № 212), все организации и индивидуальные предприниматели с 2015 г. будут перечислять страховые взносы в общем порядке выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц.

Расчетный и отчетный периоды

Расчетным периодом по страховым взносам является календарный год.

Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года, календарный год.

Если организация была создана после начала календарного года, первым расчетным периодом для нее является период со дня создания до окончания данного календарного года.

Если организация была ликвидирована или реорганизована до конца календарного года, последним расчетным периодом для нее признается период с начала этого календарного года до дня завершения ликвидации или реорганизации.

Если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована или реорганизована до конца этого календарного года, расчетным пе-

риодом для нее является период со дня создания до дня завершения ликвидации или реорганизации.

Определение даты осуществления выплат и иных вознаграждений

Дата осуществления выплат и иных вознаграждений определяется как:

1) день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника (физического лица, в пользу которого осуществляются выплаты и иные вознаграждения) - для выплат и иных вознаграждений, начисленных организациями и индивидуальными предпринимателями;

2) день осуществления выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица - для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями.

Тарифы страховых взносов

Тариф страхового взноса – это размер страхового взноса на единицу измерения базы для начисления страховых взносов.

На 2010 г. установлены следующие тарифы страховых взносов (ст. 57 ФЗ № 212):

- Пенсионный фонд РФ - 20%,
- Фонд социального страхования РФ - 2,9%,
- Федеральный фонд обязательного медицинского страхования - 1,1%,
- территориальные фонды обязательного медицинского страхования - 2%.

В отношении лиц 1966 г. р. и старше взносы полностью перечисляются на финансирование страховой части трудовой пенсии, а для лиц 1967 г. р. и младше они распределяются следующим образом: 14 % на страховую и 6 % на накопительную часть трудовой пенсии (ст. 33 ФЗ № 167).

При этом не предусмотрено использование регрессивной шкалы для плательщиков взносов, производящих выплаты физическим лицам; база для начисления взносов не должна превышать 415 000 руб. (ч. 4 ст. 8 ФЗ № 212).

Для сравнения: в настоящий момент с зарплаты сотрудника от 280 000 до 600 000 руб. работодатель начисляет 10 % (по всем фондам) с суммы более 280 000 руб., а в 2010 г. общая сумма взносов (в том числе и с суммы свыше 280 000 руб.) будет составлять 26 %. При этом страховые взносы взиматься не будут, если превышен установленный предельный размер (415 000 руб.).

На прежнем уровне (без применения регресса) останутся тарифы страховых взносов для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ПФР - 15,8%, ФСС - 1,9 %, ФФОМС - 1,1 % и ТФОМС - 1,2 %) (ч. 2 ст. 57 ФЗ № 212). Статьей 57 ФЗ № 212 установлен пониженный тариф для организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента особой технико-внедренческой экономической зоны или применяющих УСН, уплачивающих ЕНВД. В 2010 г. они должны заплатить страховой взнос только в ПФР по ставке 14 %. Аналогичный тариф в указанный период применяют лица, использующие труд инвалидов. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие ЕСХН, должны будут начислять 10,3 % в ПФР.

Что касается тарифа для уплаты страховых взносов индивидуальными предпринимателями, адвокатами и нотариусами, занимающимися частной практикой (плательщиками, не производящими выплат физическим лицам), то данные лица определяют размер взносов исходя из стоимости страхового года. В соответствии с ч. 2 ст. 13 ФЗ № 212 такая стоимость равна произведению МРОТ (установленного на начало финансового года) и тарифа в соответствующий фонд. При этом полученная сумма умножается на 12. С учетом того, что тарифы взносов для указанных лиц такие же, как и для плательщиков, производящих выплаты физическим лицам (ч. 4 ст. 57 ФЗ № 212), а взносы в ФСС они не уплачивают, то в 2010 г. индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы, не производящие выплаты физическим лицам, должны заплатить:

- в ПФР - МРОТ x 20 % x 12;
- в ФФОМС - МРОТ x 1,1 % x 12;
- в ТФОМС - МРОТ x 2 % x 12.

С 2011 г. будут применяться следующие тарифы:

- Пенсионный фонд РФ - 26%. В новом п. 2.1 ст. 22 ФЗ № 167 предусмотрено следующее распределение взносов: в отношении сотрудников 1966 г.р. и старше вся сумма взносов перечисляется на финансирование страховой части трудовой пенсии, а для работников 1967 г.р. и младше - на финансирование страховой части - 20%, накопительной части - 6%;

- Фонд социального страхования РФ - 2,9%;
- Федеральный фонд обязательного медицинского страхования - 2,1%;
- территориальные фонды обязательного медицинского страхования - 3%.

Таким образом, в целом налоговая нагрузка на плательщиков составит 34% вместо 26% по ЕСН на сегодняшний день.

Кроме того, уплачивать страховые взносы в таком же размере придется и плательщикам, применяющим УСН или ЕНВД.

Индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой (плательщики, не производящие выплат физическим лицам), должны рассчитывать стоимость страхового года с применением указанных тарифов. Следовательно, с 2011 г. они будут платить:

- в ПФР - МРОТ x 26 % x 12;
- в ФФОМС - МРОТ x 2,1 % x 12;
- в ТФОМС - МРОТ x 3 % x 12.

Пониженные тарифы страховых взносов для отдельных категорий плательщиков страховых взносов в переходный период 2011-2014 годов

Для некоторых категорий плательщиков предусмотрен плавный переход к применению общеустановленных тарифов.

К ним относятся организации и индивидуальные предприниматели:

- являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями, включая организации народных художественных промыслов и семейные (родовые) общины коренных малочисленных народов Севера, занимающиеся традиционными отраслями хозяйствования;
- имеющие статус резидента особой технико-внедренческой экономической зоны и производящие выплаты физическим лицам, работающим на территории данной зоны;
- использующие труд инвалидов;
- применяющие ЕСХН.

Указанные категории плательщиков в течение 2011-2014 гг. будут уплачивать взносы по тарифам, отраженным в табл. 23.

Таблица 23

Пониженные тарифы страховых взносов для отдельных категорий плательщиков на период 2011-2014 гг.

Наименование	2011-2012 гг.	2013-2014 гг.
Пенсионный фонд РФ	16,0 %	21,0 %
Фонд социального страхования РФ	1,9 %	2,4 %
Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	1,1 %	1,6 %
Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	1,2 %	2,1 %

Стоимость страхового года

Стоимость страхового года - сумма денежных средств, которые должны поступить за застрахованное лицо по обязательному социальному страхованию в бюджет соответствующего государственного внебюджетного фонда в течение одного финансового года для предоставления этому лицу обязательного страхового обеспечения в размере, определенном законодательством РФ.

Стоимость страхового года определяется как произведение минимального размера оплаты труда, установленного на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы, и тарифа страховых взносов в соответствующий государственный внебюджетный фонд, увеличенное в 12 раз.

Порядок исчисления и сроки уплаты страховых взносов

Сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается лицами, производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, отдельно в каждый государственный внебюджетный фонд. Сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, уплачиваемая в Фонд социального страхования РФ, подлежит уменьшению плательщиками страховых взносов на сумму произведенных ими расходов на выплату страхового обеспечения по указанному виду обязательного социального страхования в соответствии с законодательством РФ. В течение расчетного (отчетного) периода по итогам каждого календарного месяца плательщики страховых взносов производят исчисление ежемесячных обязательных платежей по страховым взносам исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала расчетного периода до окончания соответствующего календарного месяца, и тарифов страховых взносов, за вычетом сумм ежемесячных обязательных платежей, исчисленных с начала расчетного периода по предшествующий календарный месяц включительно.

В течение расчетного периода страхователь уплачивает страховые взносы в виде ежемесячных обязательных платежей. Ежемесячный обязательный платеж подлежит уплате в срок не позднее 15-го числа календарного месяца, следующего за календарным месяцем, за который начисляется ежемесячный обязательный платеж. Если указанный срок уплаты ежемесячного обязательного платежа приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем, то днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день. Плательщики страховых взносов обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм страховых взносов, относящихся к ним, в отношении каждого физического лица, в пользу которого осуществлялись выплаты. Уплата страховых взносов осуществляется отдельными расчетными документами, направляемыми в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, ФФОМС РФ и ТФОМС РФ.

Расчет сумм страховых взносов, подлежащих уплате за расчетный период плательщиками страховых взносов, не производящими выплат и иных вознаграждений физическим лицам, делается ими самостоятельно. Сумма страховых взносов исчисляется плательщиками страховых взносов отдельно в отношении Пенсионного фонда РФ, ФФОМС и ТФОМС.

Страховые взносы за расчетный период уплачиваются плательщиками страховых взносов не позднее 31 декабря текущего календарного года. Уплата страховых взносов осуществляется отдельными расчетными документами, направляемыми в Пенсионный фонд РФ, ФФОМС и ТФОМС.

Плательщики страховых взносов предоставляют в соответствующий территориальный орган Пенсионного фонда РФ расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам до 1 марта календарного года, следующего за истекшим расчетным периодом.

Тесты

1. С 1 января 2010 г. вместо единого социального налога вводятся страховые взносы, уплачиваемые:

- а) в Пенсионный фонд РФ и Фонд социального страхования РФ;
- б) в Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования РФ;
- в) в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования РФ;
- г) в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования РФ.

2. Плательщиками страховых взносов являются:

- а) лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам;
- б) лица, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам;
- в) лица, установленные федеральными законами о конкретном виде обязательного социального страхования;
- г) все вышеперечисленные.

3. Расчетным периодом по страховым взносам признается:

- а) первый квартал календарного года;
- б) полугодие;
- в) девять месяцев календарного года;
- г) календарный год;
- д) всё вышеперечисленное.

4. Отчетными периодами по страховым взносам признаются:

- а) первый квартал календарного года;
- б) полугодие;
- в) девять месяцев календарного года;
- г) календарный год;
- д) всё вышеперечисленное.

5. Предельная величина базы для начисления страховых взносов в 2010 г. составляет:

- а) 280 000 руб.;
- б) 415 000 руб.;
- в) 450 000 руб.;
- г) 600 000 руб.

6. Предельная величина базы для начисления страховых взносов подлежит ежегодной индексации в соответствии:

- а) с ростом средней заработной платы в РФ;
- б) с ростом прожиточного минимума в РФ;

- в) с ростом стоимости потребительской корзины;
- г) с ростом ставки рефинансирования ЦБ РФ.

7. Органы контроля за уплатой страховых взносов проводят следующие виды проверок плательщиков страховых взносов:

- а) камеральная проверка;
- б) комплексная проверка;
- в) выездная проверка;
- г) камеральная и комплексная проверки;
- д) камеральная и выездная проверки;
- е) комплексная и выездная проверки.

8. Подлежат обложению страховыми взносами:

а) выплаты и иные вознаграждения физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг;

б) компенсации за неиспользованный отпуск;

в) государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления;

г) выплаты, связанные с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

9. Как плательщики страховых взносов обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм страховых взносов, относящихся к ним?

а) учет ведется в целом по физическим лицам, в пользу которых осуществлялись выплаты;

б) учет ведется в отношении каждого физического лица, в пользу которого осуществлялись выплаты;

в) учет ведется в отношении каждого вида страховых взносов;

г) все вышеперечисленное верно.

10. В расчет налоговой базы по страховым взносам не включаются:

а) полная или частичная оплата товаров в пользу физического лица;

б) суммы начисленной заработной платы;

в) выплаченные премии;

г) государственные пособия.

11. При расчете базы для начисления страховых взносов выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) учитываются как:

- а) сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных плательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу физических лиц;
- б) стоимость товаров (работ, услуг) на день их выплаты, исчисленная исходя из их цен, указанных сторонами договора;
- в) стоимость товаров, работ, услуг, исчисленная исходя из государственных регулируемых розничных цен;
- г) стоимость товаров (работ, услуг) на день их выплаты, исчисленная исходя из рыночных цен (тарифов).

12. Плательщики страховых взносов, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, не исчисляют и не уплачивают страховых взносов:

- а) в Пенсионный фонд РФ;
- б) по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в Фонд социального страхования РФ;
- в) в территориальный фонд обязательного медицинского страхования РФ;
- г) в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования РФ.

Задачи

Ситуация 1

Годовая заработная плата работника организации составляет 400 000 руб. Необходимо определить сумму страховых взносов, подлежащую уплате организацией за 2009 г., 2010 г. и 2011 г.

Ситуация 2

Годовая сумма доходов адвоката, занимающегося частной практикой, составляет 800 000 руб. Необходимо определить сумму страховых взносов, подлежащую уплате за 2009 г., 2010 г. и 2011 г.

Ситуация 3

Ежемесячная заработная плата сотрудника организации, работающей в сфере информационных технологий, составляет 25 000 руб. Годовая заработная плата - 300 000 руб. Необходимо определить сумму страховых взносов, подлежащую уплате организацией за 2009 г., 2010 г. и 2011 г.

Ситуация 4

Годовая заработная плата работника организации, являющейся сельскохозяйственным товаропроизводителем, составляет 650 000 руб. Необходимо определить сумму страховых взносов, подлежащую уплате организацией за 2009 г. и 2010 г.

Ситуация 5

Работник болел в течение всего календарного месяца, состоящего из 31 календарного дня. Его страховой стаж равен четырем годам, сумма фактического заработка за последние 12 календарных месяцев работы, предшествующих ме-

сяцу наступления временной нетрудоспособности, составляет 600 000 руб. Расчетный период сотрудник отработал полностью. Необходимо определить сумму пособия по временной нетрудоспособности.

Ситуация 6

Андрееву О.И. предоставляется ежегодный отпуск продолжительностью 28 календарных дней с 1 ноября по 28 ноября 2010 года включительно. Расчетный период (август, сентябрь, октябрь) отработан полностью. За каждый месяц расчетного периода начислено по 5 000 рублей. Права на получение стандартного налогового вычета работник не имеет. О.И. Андреев входит в возрастную группу 1967 года рождения и моложе. Отразить операции в учете.

Ситуация 7

По приказу генерального директора организации «Альфа» менеджер П.Р. Михайлов в январе 2009 г. был направлен в командировку в Краснодар. Цель командировки - заключение договора поставки товара с местной кондитерской фабрикой. Положением о командировках, действующим в организации «Альфа», суточные установлены в размере 400 руб. в день. Из кассы организации П.Р. Михайлову было выдано 12 000 руб. (в счет оплаты расходов на проезд, найм жилого помещения и суточных). Согласно отметкам в командировочном удостоверении:

- дата выбытия из Москвы - 11 января;
- дата прибытия в Краснодар - 11 января;
- дата выбытия из Краснодара - 15 января;
- дата прибытия в Москву - 15 января.

В ходе командировки П.Р. Михайлов согласовал с руководством оплату за счет средств организации личного междугородного звонка, а также услуг сауны (в ней проводились неформальные переговоры с представителями контрагента). Об оплате звонка и услуг сауны за счет средств организации издано распоряжение генерального директора.

Авансовый отчет по произведенным расходам П.Р. Михайлов представил в бухгалтерию 16 января 2009 г. В тот же день отчет утвердил генеральный директор.

Таблица 24

Статьи расходов

Статья расходов	Сумма	Подтверждающий документ
Проезд по маршруту Москва - Краснодар - Москва	6000 руб.	Авиабилет

Проживание в гостинице «Центральная»	1500 руб.	Счет по форме № 3-Г
Суточные	1600 руб. (400 руб. x 4 дн.)	Положение о командировках
Расходы на проезд в аэропорт и из аэропорта	1000 руб.	Чек ККТ
Услуги сауны	1400 руб.	Чек ККТ
Расходы на пользование междугородным телефоном	250 руб. 60 коп.	Счет по форме № 3-Г

Кроме того, за январь П.Р. Михайлову начислена зарплата 15 882 руб.

Организация «Альфа» занимается оптовой торговлей продуктами питания. Ей присвоен I класс профессионального риска в соответствии с Классификацией видов экономической деятельности по классам профессионального риска, утвержденной Приказом Минздравсоцразвития России от 18.12.2006 № 857. Надбавки и скидки к страховому тарифу не установлены.

В январе организация «Альфа» не производила выплат на цели социального страхования от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Определить базу для начисления страховых взносов на социальное страхование за январь 2009 г. Рассчитать сумму страхового взноса на социальное страхование за январь 2009 г. Отразить ситуацию на счетах бухгалтерского учета.

Ситуация 8

Сотрудник получил заработную плату за год в размере 330000 руб., в том числе компенсационная выплата за неиспользованный отпуск составила 50000 руб. Рассчитать страховые взносы, отразить операции в учете, если сотрудник получал заработную плату в 2009 г. и 2010 г.

Ситуация 9

ООО «Стульчик», занимающееся изготовлением мебели, в октябре 2009 г. начислило своему работнику Васильеву В.П. (1970 года рождения) следующие выплаты:

- заработную плату - 35 000 руб.;
- отпускные за ноябрь - 25 000 руб.;
- материальную помощь в связи со смертью члена семьи - 10 000 руб.

Годовой заработок Васильева В.П. не превысил 415 000 руб.

Предположим, что ООО «Стульчик» уплатило авансовый платеж по страховым взносам в ПФРФ, ФСС, ФФОМС, ТФОМС за октябрь 13 ноября 2009 г. Отразить проведенные операции в бухгалтерском учете.

Ситуация 10

Организация «Рембытстрой» в октябре 2009 г. начислила сотруднику отдела сбыта М.В. Новикову заработную плату 30 000 руб. и сделала компенсационные выплаты в связи с возмещением вреда здоровью, причиненного Новикову при выполнении им должностных обязанностей, в размере 5 000 рублей. Годовой заработок не превысил 415 000 рублей. Рассчитать сумму страховых взносов, отразить операции в учете.

Ситуация 11

Инженер В.А. Примеров в январе текущего года получил заработную плату 5000 руб., ежемесячную премию в сумме 2000 руб., единовременную материальную помощь в размере 1000 руб. Организация выплатила ему на командировочные расходы 4000 руб., истраченные полностью по установленным нормам. Необходимо определить сумму страховых взносов за январь 2010 года и отразить на счетах бухгалтерского учета.

Ситуация 12

Сотрудник компании болел в период с 5 по 17 января 2010 г. включительно. Оклад сотрудника составляет 38 000 руб. В июле 2009 г. работник получил производственную премию в размере 15 000 руб. В октябре 2009 г. компания выплатила ему по заявлению материальную помощь в сумме 3000 руб. в связи с рождением ребенка. Допустим, что расчетный период (с 1 января по 31 декабря 2009 г.) сотрудник отработал полностью, его страховой стаж составляет 6 лет. Рассчитать страховые взносы, уплачиваемые работником.

8. Налог на прибыль

Налог на прибыль является составным элементом налоговой системы России и служит инструментом перераспределения национального дохода.

Это прямой налог, т.е. его окончательная сумма полностью зависит от конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятий и организаций. Его основное функциональное предназначение – обеспечивать стабильность инвестиционных процессов в сфере производства продукции (товаров, услуг), а также законное наращивание капитала. Фискальная функция налога на прибыль вторична. В налоговой системе он определен как федеральный, распределяемый в пропорции по уровням бюджета в соответствии с законодательными актами о формировании бюджета страны на каждый финансовый год, следовательно, является регулирующим.

Взимание налога на прибыль осуществляется согласно положениям гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщиками по налогу на прибыль являются:

- российские организации;
- иностранные организации, которые осуществляют свою деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получают доходы от источников в РФ.

Освобождены от обязанностей плательщика налога на прибыль организации:

- применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН);
- применяющие упрощенную систему налогообложения (УСН);
- применяющие систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) и занимающиеся игорным бизнесом (только в отношении деятельности, облагаемой ЕНВД и налогом на игорный бизнес).

Объектом налогообложения по налогу на прибыль является прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибыль – это:

- 1) полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (для российских организаций);
- 2) полученные через представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных представительскими расходами (для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства);
- 3) доходы, полученные от источников в РФ (для иных иностранных организаций).

Порядок определения доходов и расходов, их классификация определяются ст. 248 - 270 Налогового кодекса Российской Федерации.

Порядок признания доходов и расходов зависит от выбранного метода учета доходов и расходов (ст. 271–273 НК РФ): кассового метода или метода начисления. Организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций (без учета НДС) не превысила 1 000 000 рублей за каждый квартал.

Если в течение налогового периода произошло превышение предельного размера суммы выручки от реализации, то налогоплательщик обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

Налоговая база - денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению (определяется нарастающим итогом с начала года).

Если в отчетном (налоговом) периоде получен убыток, то в данном периоде налоговая база признается равной нулю. Убытки принимаются в целях налогообложения в особом порядке.

Для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы исключается сумма убытка, подлежащего переносу на будущее в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток (совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30 % налоговой базы). Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они возникли.

Списание убытков возможно только при наличии первичных документов, подтверждающих полученный финансовый результат, следовательно, налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем переносимого убытка, в течение всего периода его погашения (ст. 283 НК РФ). Подтверждающими документами признаются первичные учетные документы, аналитические регистры налогового учета и расчет налоговой базы.

Убыток, который впоследствии спишется при налогообложении, является вычитаемой временной разницей (ПБУ 18/02). Организация признает вычитаемую временную разницу и соответствующий отложенный налоговый актив (ОНА).

Доходом является экономическая выгода в денежной или натуральной форме (ст. 249, 250, 252 НК РФ). Экономическая выгода признается доходом организации, если одновременно соблюдаются три условия:

- 1) она подлежит получению деньгами или иным имуществом;
- 2) ее размер можно оценить;
- 3) она может быть определена по правилам гл. 25 НК РФ.

Для целей обложения налогом на прибыль под доходами понимаются общие поступления организации (в денежной и натуральной формах) без учета расходов, которые организация понесла.

Доходы определяются на основании первичных документов, подтверждающих полученные доходы, а также документов налогового учета. Классификация доходов для целей налогообложения приведена в табл. 25.

Классификация доходов для целей налогообложения

ДОХОДЫ	
От реализации (ст. 249 НК РФ)	Внереализационные (ст. 250 НК РФ)
<ul style="list-style-type: none"> – выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и приобретенных ранее; – выручка от реализации имущественных прав 	<ul style="list-style-type: none"> – от участия в деятельности других организаций; – в виде курсовой разницы по операциям с валютой; – признанные должником штрафы, пени, иные санкции за нарушение договорных обязательств, суммы возмещения убытков или ущерба; – от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и от сдачи имущества в аренду (субаренду); – проценты, полученные по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, по ценным бумагам и другим долговым обязательствам; – суммы восстановленных резервов; – выявленный доход прошлых лет; – стоимость имущества при демонтаже, разборке, ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств; – сумма кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности; – стоимость излишков, выявленных в результате инвентаризации; – другие
Доходы, не учитываемые для целей налогообложения (ст. 251 НК РФ)	
<ul style="list-style-type: none"> – в виде имущественных прав, работ, услуг, имущества, полученного в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, применяющими метод начисления; – взносы в капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером)); – в виде имущества, поступившего поверенному лицу по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору; – кредиты, займы или погашение заимствований; – в виде имущества и (или) имущественных прав, полученных по концессионному соглашению в соответствии с законодательством РФ; – другие 	

Полученные налогоплательщиком доходы, выраженные в иностранной валюте или в условных единицах, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях. Пересчет этих доходов производится в

зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания доходов в соответствии со ст. 271 и 273 НК РФ.

При использовании метода начисления (ст. 272 НК РФ) доходы признаются в том периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав.

По доходам, относящимся к нескольким периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Для доходов от реализации датой их получения признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), причем независимо от фактического поступления средств на оплату. При реализации по договору комиссии (агентскому договору) комитентом (принципалом) датой получения дохода признается дата реализации принадлежащего комитенту (принципалу) имущества, указанная в извещении или в отчете комиссионера.

Признание внереализационных доходов при методе начисления представлено в табл. 26.

Таблица 26

Признание внереализационных доходов при методе начисления

Вид дохода	Дата признания (ст. 271 НК РФ)
Доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) и иные аналогичные доходы	Дата подписания акта приемки-передачи имущества (работ, услуг)
Доходы в виде: - дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций; - безвозмездно полученных денежных средств; - сумм возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые были включены в состав расходов; - иные аналогичные доходы	Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу)
Доходы от сдачи имущества в аренду. Лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности. Иные аналогичные доходы	Одна из следующих дат: - дата расчетов по договору; - дата предъявления документов для расчетов; - последний день отчетного (налогового) периода
Штрафы, пени, иные санкции за нарушение обязательств. Суммы возмещения убытков (ущерба)	Одна из следующих дат: - дата признания должником сумм штрафных санкций; - дата вступления в законную силу решения суда

Суммы восстановленных резервов и иные аналогичные доходы. Доход от участия в простом товариществе. Доход от доверительного управления имуществом. Иные аналогичные доходы	Последний день отчетного (налогового) периода
Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде	Дата выявления дохода (получения или обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода)
Доходы в виде: - положительной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте; - положительной переоценки стоимости драгметаллов	Одна из следующих дат: - дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы; - последнее число текущего месяца
Доходы от продажи (покупки) иностранной валюты	Дата перехода права собственности на иностранную валюту
Доходы в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества	Дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества
Доходы по договорам займа и иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период	Одна из следующих дат: - дата на конец соответствующего отчетного периода; - дата погашения долгового обязательства. В аналитическом учете такие доходы отражаются ежемесячно
Суммовая разница у налогоплательщика-продавца	Одна из следующих дат: - дата погашения дебиторской задолженности; - дата реализации (если получена предоплата)
Суммовая разница у налогоплательщика-покупателя (ст. 271 НК РФ)	Одна из следующих дат: - дата погашения кредиторской задолженности; - дата приобретения товаров (работ, услуг), имущественных прав (в случае предоплаты)

При кассовом методе (ст. 273 НК РФ) датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного

имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности иным способом.

Расходы для определения налоговой базы по налогу на прибыль

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Требования, которым должны отвечать произведенные организацией расходы:

- 1) должны быть обоснованны;
- 2) должны быть документально подтверждены;
- 3) должны быть произведены для деятельности, направленной на получение дохода.

Эти требования являются обязательными для принятия произведенных расходов в уменьшение доходов. Если расход не соответствует хотя бы одному из перечисленных требований, то такой расход для целей налогообложения не учитывается.

Причины признания расходов необоснованными: расходы не привели к получению доходов в налоговом (отчетном) периоде; в результате осуществления этих расходов компания получила убыток; размер расходов не соответствует финансовому состоянию дел организации; произведенные расходы не связаны с основными видами деятельности компании и прочие.

Расходы, принимаемые для целей налогообложения по методу начисления, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором возникают исходя из условий сделок. Если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно.

Если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не оговорена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов.

Для целей налогообложения расходы на производство и реализацию, которые организация понесла в отчетном (налоговом) периоде, делятся на прямые и косвенные.

К прямым расходам относятся: затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся их необходимым компонентом; затраты на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной об-

работке у налогоплательщика; расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда; суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным относятся все иные суммы расходов, за исключением вне-реализационных.

Организация вправе установить свой перечень прямых расходов, который нужно закрепить в учетной политике.

Порядок признания расходов при формировании налоговой базы текущего периода зависит от того, какие расходы понесла организация.

Косвенные расходы в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

Прямые расходы - это расходы текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, следовательно, услуг, в стоимости которых они учтены (ст. 319 НК РФ), причем к расходам текущего периода можно отнести только ту часть прямых расходов, которая приходится на реализованную в этом отчетном периоде продукцию. Исключением являются случаи, когда деятельность организации связана с оказанием услуг. Такие организации вправе всю сумму прямых затрат отчетного (налогового) периода относить на уменьшение доходов от производства и реализации данного периода. Это положение лучше дополнительно закрепить в учетной политике организации.

При использовании кассового метода расходами признаются затраты после их фактической оплаты. Расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком.

Расходы для целей налогообложения делятся на две группы: расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы. Кроме того, существует группа расходов, не учитываемых для целей налогообложения.

Если некоторые затраты могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой группе он отнесет такие затраты.

Расходы, связанные с производством и реализацией

Материальные расходы

К материальным расходам относятся затраты (ст. 254 НК РФ):

1) на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров (работ, услуг) и образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве;

2) на приобретение материалов, используемых для упаковки и предпродажной подготовки; на проведение испытаний, контроль, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели;

3) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, спецодежды, других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством, и иных вещей, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полном размере по мере ввода его в эксплуатацию;

4) на приобретение комплектующих изделий, нуждающихся в монтаже, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

5) на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на производство и (или) приобретение мощности, на трансформацию и передачу энергии;

6) на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями.

Стоимость материально-производственных запасов (МПЗ), включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета НДС и акцизов), также учитываются комиссионные вознаграждения, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением.

Стоимость МПЗ, полученных при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, а также стоимость излишков, выявленных при инвентаризации, включается во внереализационные доходы. Если такие МПЗ организация будет использовать в производстве, то их стоимость можно учесть в составе материальных расходов. Для целей налогообложения прибыли их цену нужно рассчитать как рыночную стоимость МПЗ, учтенную в доходах и умноженную на ставку налога на прибыль (20%).

Например, в январе 2009 г. в результате инвентаризации, проведенной в организации «Альфа», выявлены излишки сырья. Их рыночная стоимость составила 30 000 руб. Стоимость излишков учтена во внереализационных доходах в январе (ст. 250 НК РФ).

В феврале 2009 г. сырье передано в производство. Его стоимость, которую нужно учесть в материальных расходах, составит 6000 руб. (30 000 руб. x 20%).

Если налогоплательщик в качестве материальных расходов использует продукцию собственного производства или включает в состав расходов результаты работ, услуги собственного производства, то оценка продукции, результа-

тов работ (услуг) собственного производства производится исходя из оценки готовой продукции (работ, услуг).

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов. Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

- по цене возможного применения, если могут быть использованы для производства;
- по цене реализации, если продаются на сторону.

Материальные расходы при списании сырья и материалов оцениваются одним из методов: по стоимости единицы запасов; по средней стоимости; по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО); по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Датой осуществления материальных расходов при методе начисления признается дата передачи в производство сырья и материалов (в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги)) и дата подписания акта приемки-передачи услуг (работ) (для услуг (работ) производственного характера).

При использовании кассового метода материальные расходы учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения.

Например, движение материалов ОАО «Мега» в июле 2009 года представлено в табл. 27.

Таблица 27

Материальные расходы ОАО «Мега» в июле 2009 года

№ п/п	Показатели	Количество, шт.	Цена за единицу, тыс. руб.	Сумма, тыс. руб.
1	Остаток на начало месяца	300	15	4500
2	Поступило:			
	1 партия	200	15	3000
	2 партия	150	17	2550
	3 партия	300	19	5700
	4 партия	400	20	8000
3	Итого поступило	1050	х	19250
4	Расход за месяц	1200	х	х
5	Остаток на конец месяца	150	х	х

Учетной политикой для целей бухгалтерского учета ОАО «Мега» установлено, что стоимость запасов при их выбытии рассчитывается по методу ФИФО (табл. 28).

Таблица 28

Расчет стоимости израсходованных материалов по методу ФИФО

№ п/п	Показатели	Количество, шт.	Цена за единицу, тыс. руб.	Сумма, тыс. руб.
1	Расход материалов за месяц:			
	остаток и 1 партия	500	15	7500
	2 партия	150	17	2550
	3 партия	300	19	5700
	4 партия	250	20	5000
2	Итого расход	1200	х	20750
3	Себестоимость остатка материалов	150	20	3000

Учетной политикой ОАО «Мега» для целей налогообложения установлено, что стоимость запасов при их выбытии рассчитывается в оценке по средней себестоимости.

Общая стоимость материалов с учетом остатка составила 23750 тыс.руб. (4500 + 3000 + 2550 + 5700 + 8000).

Общее количество материалов с учетом остатка равно 1350 шт. (300 + 200 + 150 + 300 + 400).

Средняя стоимость единицы составила 17,6 тыс.руб. за шт. (23750/1350), тогда для итогового учета себестоимость израсходованных материалов равна 21112 тыс.руб. (1200 x 17,6). Себестоимость остатка материалов на конец месяца будет 2639 тыс.руб. (150 x 17,6).

Отражение ситуации в бухгалтерском учете представлено в табл. 29.

Таблица 29

Отражение материальных расходов ОАО «Мега» в бухгалтерском учете

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
10	-	4500	Остаток материалов на начало месяца
10	60	19250	Поступили материалы от поставщика
19	60	3465	Начислен «входной» НДС
60	51	22715	Произведена оплата поставщику
20	10	20750	Израсходованы материалы в производстве
68	77	72,4	Отражено отложенное налоговое обязательство

Для целей отражения выбытия материалов в бухгалтерском учете необходимо воспользоваться ПБУ 18/02. Разница, которая образовалась из-за использования неодинаковых методов оценки выбытия материалов, называется

налогооблагаемой временной разницей и составляет 362 тыс.руб., появляется отложенное налоговое обязательство, равное 72,4 тыс.руб. (362 x 20%).

Расходы на оплату труда

К расходам на оплату труда относятся любые начисления в денежной или натуральной форме в пользу работников, если такие начисления предусмотрены:

- 1) законодательством Российской Федерации;
- 2) трудовыми договорами (контрактами);
- 3) коллективными договорами (ст. 255 НК РФ).

Эти начисления могут производиться как в денежной, так и в натуральной формах. Они могут носить стимулирующий (премии и надбавки) или компенсационный характер, а также быть связаны с содержанием работников.

Таким образом, перечень расходов, установленный ст. 255 НК РФ, является открытым, поскольку организация может учесть по данной статье любые иные затраты, которые она прописала в трудовом или коллективном договоре.

Из этого правила есть исключение, касающиеся тех расходов, которые запрещено учитывать при налогообложении прибыли ст. 270 НК РФ.

К расходам на оплату труда относятся:

- 1) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с формами и системами оплаты труда;
- 2) начисления стимулирующего характера (премии за производственные результаты, надбавки за профессиональное мастерство);
- 3) начисления стимулирующего или компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда (надбавки за работу в ночное время, в многосменном режиме, за совмещение профессий, за работу в тяжелых условиях труда, за сверхурочную работу, работу в выходные и праздничные дни);
- 4) стоимость предоставляемых бесплатно работникам коммунальных услуг, питания и продуктов, жилья;
- 5) сумма начисленного среднего заработка, сохраняемого на время выполнения государственных или общественных обязанностей;
- 6) расходы на оплату труда, за время отпуска, на оплату проезда к месту использования отпуска на территории РФ, доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время, на оплату перерывов матерей для кормления ребенка, на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров;
- 7) единовременные вознаграждения за выслугу лет;
- 8) надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда (начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых условиях);
- 9) надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах Европейского Севера и других районах с тяжелыми условиями труда;
- 10) расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы;

11) суммы взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», а также по договорам добровольного страхования, заключенным со страховыми организациями в пользу работников;

12) начисленные в размере тарифной ставки или оклада и предусмотренные коллективными договорами суммы за дни нахождения в пути к месту работы и обратно, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям;

13) суммы, начисленные за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы согласно специальным договорам, подписанным с государственными организациями, предоставляющими рабочую силу;

14) расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате налогоплательщика, за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера, кроме оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;

15) доплаты инвалидам;

16) другие виды расходов, произведенных в пользу работников и предусмотренных трудовым или коллективным договором.

При методе начисления расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы расходов на оплату труда, при кассовом методе - в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения.

Амортизируемое имущество

Амортизируемым признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации (ст. 256 НК РФ).

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 рублей, а также капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.

Амортизируемое имущество, полученное организацией от собственника имущества или созданное в соответствии с законодательством РФ об инвестиционных соглашениях в сфере деятельности по оказанию коммунальных услуг или законодательством РФ о концессионных соглашениях, подлежит амортизации у данной организации в течение срока действия инвестиционного или концессионного соглашения.

Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенные на консервацию продолжительностью свыше 3 месяцев;
- находящиеся на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев.

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками своего полезного использования.

Для целей налогового учета организации начисляют амортизацию линейным или нелинейным методом.

Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (кроме основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случае достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Линейный метод начисления применяется к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в 8 - 10 амортизационные группы. Расчет суммы амортизации остальных основных средств налогоплательщик вправе вести любым из методов. Выбранный метод не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации.

Сумма амортизации определяется ежемесячно. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект был введен в эксплуатацию, а прекращается начисление с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости объекта либо когда объект выбыл из состава амортизируемого имущества.

Начисление амортизации осуществляется в соответствии с нормой амортизации (табл. 30).

Таблица 30

Расчет суммы амортизации в зависимости от метода

Линейный метод	Нелинейный метод
$A = П(В) \times К,$ где А - сумма начисленной за один месяц амортизации, П(В) - первоначальная (восстановительная) стоимость, К - норма амортизации	Сумма амортизации за один месяц определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации. Сумма амортизации определяется по формуле: $A = (k / 100) \times В,$ где А - сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы); В - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

<p>Норма амортизации определяется по формуле: $K = (1/n) \times 100\%$, где К - норма амортизации; n - срок полезного использования в месяцах</p>	<p>k - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы). С месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость достигнет 20% от первоначальной (восстановительной) стоимости объекта, амортизация начисляется в следующем порядке: остаточная стоимость объекта фиксируется как базовая стоимость для дальнейших расчетов; сумма начисляемой за один месяц амортизации = базовая стоимость / кол-во месяцев, оставшихся до конца СПИ</p>
---	---

При использовании нелинейного метода на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, рассчитываемый как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе).

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого рассчитывается сумма начисленной амортизации.

Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации.

При использовании нелинейного метода начисления амортизации применяются следующие нормы (табл. 31).

Таблица 31

Нормы амортизации при использовании нелинейного метода

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
Первая (от 1 года до 2 лет включительно)	14,3
Вторая (свыше 2 лет до 3 лет включительно)	8,8
Третья (свыше 3 лет до 5 лет включительно)	5,6
Четвертая (с 5 лет до 7 лет включительно)	3,8
Пятая (с 7 лет до 10 лет включительно)	2,7
Шестая (свыше 10 лет до 15 лет включительно)	1,8
Седьмая (свыше 15 лет до 20 лет включительно)	1,3
Восьмая (свыше 20 лет до 25 лет включительно)	1,0
Девятая (свыше 25 лет до 30 лет включительно)	0,8
Десятая (свыше 30 лет)	0,7

Начисление амортизации нелинейным методом по объектам, исключенным из состава амортизируемого имущества, прекращается с 1-го числа месяца,

следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества. При этом суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость указанных объектов.

При выбытии объектов амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость таких объектов.

Если в результате выбытия амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) был уменьшен до нуля, то такая амортизационная группа (подгруппа) ликвидируется.

Когда суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) становится менее 20 000 рублей, то в следующем месяце налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу (подгруппу), если за это время ее суммарный баланс не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества. При этом значение суммарного баланса относится на вне-реализационные расходы текущего периода.

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

Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2:

1) в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности (при начислении амортизации в отношении указанных основных средств), кроме основных средств 1 - 3 амортизационных групп;

2) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты);

3) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков-организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной или туристско-рекреационной особой экономической зоны.

Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3:

1) в отношении являющихся предметом договора финансовой аренды амортизируемых основных средств налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (кроме основных средств 1 - 3 амортизационных групп);

2) в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности.

Налогоплательщики, применяющие нелинейный метод начисления амортизации и передавшие (получившие) основные средства, которые являются предметом лизинга, в соответствии с договорами, заключенными участниками лизинговой сделки до введения в действие настоящей главы, выделяют такое имущество в отдельную подгруппу в составе соответствующих амортизационных групп. Амортизация этого имущества начисляется по объектам амортизи-

руемого имущества в соответствии с методом и нормами, которые существовали на момент передачи (получения) имущества, а также с применением специального коэффициента, но не выше 3.

Допускается начисление амортизации по пониженным нормам по решению руководителя организации-налогоплательщика.

При реализации амортизируемого имущества налогоплательщиками, использующими пониженные нормы амортизации, его остаточная стоимость определяется исходя из фактически применяемой нормы амортизации.

Амортизация учитывается в составе расходов при использовании метода начисления ежемесячно, исходя из суммы начисленной амортизации, а при применении кассового метода - в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период (при этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества).

Например, ОАО «Мега» в декабре 2008 года приобрело объект основных средств, договорная стоимость которого составляет 55 000 рублей (без НДС), и в этом же месяце ввело его в эксплуатацию. Срок полезного использования - 2,5 года (30 месяцев).

Организацией принято решение в целях бухгалтерского учета начислять амортизацию по приобретенному объекту линейным способом.

Годовая норма амортизации при применении линейного метода составит 40% ($100\% / 2,5$ года), ежегодная сумма амортизационных отчислений будет 22 000 рублей ($55\ 000 \times 40 / 100$), ежемесячная норма амортизации по объекту - 3,333% ($40\% / 12$), а ежемесячная сумма амортизации – 1833,15 рублей ($55\ 000 \times 3,333 / 100$). С января 2009 года ежемесячно в течение всего срока эксплуатации объекта основных средств начисляется амортизация. Отражение ситуации в учете показано в табл. 32.

Таблица 32

Отражение операций в бухгалтерском учете

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
08	60	55 000	Отражены затраты, связанные с приобретением объекта основных средств
60	51	55 000	Произведена оплата поставщику
01	08	55 000	Принят к учету в составе основных средств приобретенный объект
20	02	1833,15	Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому в производстве

Для расчета налога на прибыль ОАО «Мега» выбрало нелинейный метод начисления амортизации. Месячная норма амортизации для третьей амортизационной группы равна 8,8. Суммарный баланс данной амортизационной груп-

пы составляет 55000 руб., т.к. больше амортизируемых объектов второй группы ОАО «Мега» не имеет.

В данной ситуации сумма амортизации в январе 2009 года в целях налогового учета составит 4840,00 руб., что превышает сумму амортизации, рассчитанную в бухгалтерском учете (1833,15 руб.) (табл. 33).

Таблица 33

Расчет суммы амортизации и отложенного налогового обязательства

Дата	Суммарный баланс по группе на дату	Сумма начисленной амортизации	Разница между суммой амортизации по бухгалтерскому учету и налоговому учету	Отложенное налоговое обязательство (ОНО)
Январь 2009	55 000,00	4 840,00	3 006,85	601,37
Февраль 2009	50 160,00	4 414,08	2 580,93	516,19
...				
Ноябрь 2009	21 893,29	1 926,61	93,46	18,69
Декабрь 2009	19 966,68	1 757,07	-76,08	-15,22
...				
Июнь 2010	11 488,81	1 011,02	-822,13	-164,43
Июль 2010	10 477,79	873,15	-960,00	-192,00
...				
Июнь 2011	873,15	873,15	-960,00	-192,00

Такая ситуация сохранялась по ноябрь 2009 года, то есть несмотря на то, что сумма амортизации в налоговом учете из месяца в месяц уменьшалась, тем не менее она оставалась больше суммы амортизации в бухгалтерском учете. В данном случае возникает необходимость применения ПБУ 18/02. Возникающая сумма разницы будет являться налогооблагаемой временной разницей.

Когда возникает налогооблагаемая временная разница, появляется отложенное налоговое обязательство, которое определяется как произведение налогооблагаемой временной разницы на ставку налога на прибыль (20%) (табл. 33). Эта сумма отложенного налогового обязательства в следующем периоде может привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет.

Так как ОАО «Мега» установило в целях налогового учета нелинейный метод начисления амортизации, то в дополнение к приведенной выше корреспонденции счетов в январе 2009 года бухгалтер организации сделал следующую запись:

Д68 К77 - 601,37 (Отражено отложенное налоговое обязательство).

Аналогичная корреспонденция составлена по март 2009 года в суммах, рассчитанных в таблице. Таким образом, с февраля 2009 года по ноябрь 2009 года сумма отложенного налогового обязательства увеличивалась.

С декабря 2009 года сумма амортизации, начисленной в бухгалтерском учете, начнет превышать сумму амортизации, начисленной в целях исчисления налога на прибыль. Налогооблагаемая временная разница будет уменьшаться, следовательно, станет меньше и отложенное налоговое обязательство, что должно быть отражено на счетах бухгалтерского учета. В декабре 2009 года сделана проводка:

Д77 К68 – 15,22 (Уменьшено отложенное налоговое обязательство).

Уменьшение отложенного налогового обязательства будет продолжаться до того момента, когда остаточная стоимость объекта не достигнет 20% его первоначальной стоимости, что произойдет в июле 2010 года после 18 месяцев начисления амортизации по данному объекту. Итак, запись, отражающая уменьшение отложенного налогового обязательства, сделана с декабря 2009 года по июнь 2010 года в суммах, рассчитанных в табл. 10.

В июле 2010 года остаточная стоимость объекта основных средств достигнет 20% его первоначальной стоимости и составит 10 477,79 руб. Эта стоимость фиксируется для дальнейших расчетов сумм амортизации как базовая. До конца срока эксплуатации объекта остается 12 месяцев, следовательно, ежемесячная сумма амортизации в целях налогообложения прибыли составит 960,00 руб. Полученная сумма по-прежнему будет меньше суммы амортизации, рассчитанной в бухгалтерском учете, отложенное налоговое обязательство будет уменьшаться.

Ежемесячно с июля 2010 по июнь 2011 года:

Д77 К68 – 192,00 (Уменьшено отложенное налоговое обязательство).

В июле 2011 года отложенное налоговое обязательство будет погашено.

Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся:

1) суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, кроме не учитываемых для целей налогообложения;

2) расходы на сертификацию продукции и услуг;

3) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы;

4) арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;

5) командировочные расходы на проезд работника к месту командировки и обратно, наем жилого помещения, суточные или полевое довольствие в пределах норм, оформление и выдача виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов, консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита транспорта, за пользование морскими каналами, иные аналогичные платежи и сборы;

6) расходы на юридические, информационные, консультационные и иные аналогичные услуги;

- 7) расходы на управление организацией или отдельными ее подразделениями;
- 8) представительские расходы;
- 9) на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате;
- 10) расходы на рекламу товаров (работ, услуг), деятельности, товарного знака и знака обслуживания;
- 11) другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Прочие расходы, связанные с производством и реализацией, более полно представлены в статье 264 НК РФ.

Например, в январе 2009 г. организация «Гамма» принимала деловых партнеров - представителей организаций-заказчиков, прибывших для переговоров с целью поддержания взаимного сотрудничества.

Участники переговоров посетили ресторан, визит в который организован и оплачен организацией «Гамма». Для этих целей подотчетному лицу из кассы организации было выдано 20 000 руб.

Фактически сумма представительских расходов составила 18 800 руб., что подтверждается счетом из ресторана и кассовым чеком (сумма НДС не выделена).

После утверждения авансового отчета (25 января 2009 г.) остаток денежных средств в размере 1200 руб. возвращен подотчетным лицом в кассу.

Других представительских расходов за период с января по март у организации не было. Отчетными периодами по налогу на прибыль для организации являются месяц, два месяца и так далее до конца календарного года (ст. 285 НК РФ).

Сумма расходов на оплату труда, которую организация «Гамма» признает ежемесячно в налоговом учете, составляет 75 000 руб.

Необходимо выяснить, в каком порядке представительские расходы, понесенные организацией «Гамма», должны учитываться при формировании налоговой базы по налогу на прибыль.

На основании ст. 264 НК РФ представительские расходы являются нормируемыми. Следовательно, для того чтобы правильно учесть соответствующие затраты при исчислении налога на прибыль, надо рассчитать предельный размер представительских расходов (табл. 34).

Таблица 34

Расчет размера представительских расходов

Отчетный период 2009 г.	Сумма расходов на оплату труда, руб.	Предельный размер представительских расходов, руб.	Сумма представительских расходов, признанная в отчетном периоде, руб.
Январь	375 000 (75 000 x 5)	15 000 (375 000 x 4%)	15 000
Январь - февраль	450 000 (375 000 + 75 000)	18 000 (450 000 x 4%)	3 000 (18 000 - 15 000)
Январь - март	525 000 (450 000 + 75 000)	21 000 (525 000 x 4%)	800 (18 800 - 18 000)
Итого на конец отчетного периода	-	-	18 800

В бухгалтерском учете соответствующие операции организация «Гамма» может отразить следующим образом (табл. 35).

Таблица 35

Отражение на счетах бухгалтерского учета

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Выданы из кассы под отчет денежные средства на представительские расходы	71	50	20 000	Расходный кассовый ордер
25.01.2009				
Отражены представительские расходы	44	71	18 800	Авансовый отчет
Отражен возврат остатка денежных средств, выданных под отчет (20 000 – 18 800)	50	71	1 200	Приходный кассовый ордер
31.01.2009				
Признан отложенный налоговый актив (3800x20%)	09	68	760	Бухгалтерская справка-расчет
28.02.2009				
Отражено уменьшение отложенного налогового актива (3000 x 20%)	68	09	600	Бухгалтерская справка-расчет
31.03.2009				
Отражено погашение отложенного налогового актива (800 x 20%)	68	09	160	Бухгалтерская справка-расчет

Внереализационные расходы

Внереализационные расходы - расходы, не связанные с производством и реализацией и включающие обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся:

1) расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу);

2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида (вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа, текущего или инвестиционного);

3) расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг (на подготовку проспекта эмиссии ценных бумаг, изготовление или приобретение бланков, регистрацию ценных бумаг, расходы, связанные с обслуживанием собственных ценных бумаг, и другие аналогичные расходы);

4) расходы, связанные с обслуживанием приобретенных ценных бумаг (оплата услуг реестродержателя, депозитария и другие аналогичные расходы);

5) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств),

стоимость которых выражена в иностранной валюте, проводимой в связи с изменением установленного ЦБ РФ официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации;

б) расходы в виде суммовой разницы, возникающей если сумма обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

7) расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

8) расходы на формирование резервов по сомнительным долгам (при методе начисления) (ст. 266 НК РФ);

9) расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов, включая суммы недоначисленной амортизации (только при линейном методе), а также расходы на ликвидацию недостроенных объектов и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), и другие аналогичные работы;

10) затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции;

11) расходы в виде признанных должником (подлежащих уплате на основании решения суда) штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;

12) расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора (объема покупок);

13) на проведение собраний акционеров и другие обоснованные расходы.

К внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности:

– убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде;

– суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва;

– потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

– не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;

– расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. Факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти;

– потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций;

– убытки по сделке уступки права требования (ст. 279 НК РФ).

При использовании метода начисления (ст. 272 НК РФ) датой осуществления внереализационных и прочих расходов признается:

1) для расходов в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов и иных обязательных платежей дата начисления налогов (сборов);

2) для расходов в виде сумм отчислений в резервы, признаваемые расходом, дата начисления;

3) для расходов в виде сумм комиссионных сборов; расходов на оплату сторонним организациям; арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество; иных подобных расходов дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода;

4) для расходов в виде подъемных или в виде компенсации за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы);

5) для расходов на командировки, на содержание служебного транспорта, на представительские расходы, на иные подобные расходы дата утверждения авансового отчета;

б) по расходам в виде отрицательной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, и отрицательной переоценки стоимости драгоценных металлов дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последний день текущего месяца;

7) для расходов, связанным с приобретением ценных бумаг, включая их стоимость, дата реализации или иного выбытия ценных бумаг;

8) по расходам в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба) дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда;

9) для расходов от продажи (покупки) иностранной валюты дата перехода права собственности на иностранную валюту;

10) по расходам в виде стоимости приобретения долей, паев дата реализации долей, паев.

Например, учетной политикой ОАО «Мега» на 2009 год предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам. Отчетными периодами по налогу на прибыль для организации являются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. Следовательно, учитывая отчетный период, применяемый налогоплательщиком, организация может создавать резерв ежеквартально. В учетной политике организации для целей налогового учета создание резерва было пре-

дусмотрено и в 2008 году. По состоянию на 31.12.2008 ОАО «Мега» провело инвентаризацию дебиторской задолженности. По её итогам принято решение о создании резерва на сумму, которую можно перенести на 2009 год по правилам налогового учета, а именно:

- со сроком возникновения свыше 90 дней - 350 000 рублей;
- со сроком возникновения от 45 до 90 дней - 25 000 рублей.

В марте резерв увеличен на сумму выявленной дебиторской задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней в размере 50 000 рублей. Таким образом, в резерв по сомнительным долгам в целях налогового учета по состоянию на 31 марта 2009 года необходимо включить 412 500 рублей (350 000 рублей + +25 000 рублей x 50% + 50 000 рублей).

Поскольку размер создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% выручки отчетного (налогового) периода, ОАО «Мега» необходимо определить предельную величину создаваемого резерва. Сумма выручки за 1 квартал была 2 000 000 рублей. В состав внереализационных расходов в целях исчисления налога на прибыль 31 марта 2009 года можно включить только 200 000 рублей (2 000 000 рублей x 10%). К концу отчетного периода (1 квартала) резерв не использован. Данную сумму организация вправе перенести на следующий отчетный период (1 полугодие). Во втором квартале 2009 года был признан безнадежным долг в размере 250 000 рублей, 200 000 рублей из которого подлежат списанию за счет резерва. Остальные 50 000 руб. включаются в состав внереализационных расходов 1 полугодия. Новой задолженности во втором квартале выявлено не было.

В резерв по сомнительным долгам в целях налогового учета по состоянию на 30 июня 2009 года организация может включить 175 000 рублей ((350 000 руб. - 250 000 руб.) + 25 000 руб. (срок возникновения задолженности превысил 90 дней) + 50 000 руб.). Сумма выручки за 1 полугодие составила: 5 500 000 рублей. Рассчитанная сумма резерва (175 000 руб.) не превышает предельную величину резерва - 550 000 руб. (5 500 000 руб. x 10%). Поскольку сумма резерва, созданного в прошлом налоговом периоде, была израсходована полностью, то переходящий остаток отсутствует, а в состав внереализационных расходов в целях исчисления налога на прибыль 30 июня 2009 года можно включить рассчитанную сумму резерва в полном объеме, т. е. в размере 175 000 руб. В дальнейшем действия с резервом аналогичны приведенным в указанной ситуации. В бухгалтерском учете сделаны записи, отраженные в табл. 36.

Таблица 36

Отражение на счетах бухгалтерского учета

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
По состоянию на 31.12.2008			
91	63	375 000	Сформированный резерв по сомнительным долгам отражен в составе прочих расходов

По состоянию на 31.03.2009			
91	63	50 000	Резерв по сомнительным долгам увеличен на сумму новой дебиторской задолженности
По состоянию на 30.06.2009			
63	62 (76)	250 000	Списана задолженность в связи с истечением срока давности
007	-	250 000	Списанная задолженность учтена за балансом
По состоянию на 31.12.2009			
63	91	225 000	Неизрасходованная сумма резерва включена в состав прочих доходов (375 000 руб. + 50 000 руб. - 250 000 руб.)

Расходы, не учитываемые в целях налогообложения, и нормируемые расходы

При определении налоговой базы не учитываются следующие расходы:

- в виде сумм начисленных дивидендов;
- в виде пени, штрафов и иных санкций;
- в виде взноса в уставный (складочный) капитал, в простое товарищество;
- в виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества;
- в виде взносов на добровольное страхование и на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме учитываемых в составе расходов на оплату труда;
- в виде имущества, переданного комиссионером, агентом, иным поверенным;
- в виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги;
- в виде средств, которые переданы по договорам кредита или займа;
- в виде сумм добровольных членских взносов в общественные организации;
- в виде стоимости безвозмездно переданного имущества;
- в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования;
- в виде отрицательной разницы;
- в виде средств, перечисляемых профсоюзным организациям;
- в виде сумм материальной помощи работникам;
- в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий;
- в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога;
- в виде сумм целевых отчислений;
- в виде представительских расходов в части, превышающей предусмотренные размеры;

- на виды рекламы сверх установленных предельных норм;
- расходы некоммерческой организации, осуществляющей функции по предоставлению финансовой поддержки на проведение капитального ремонта многоквартирных домов и переселение граждан из аварийного жилищного фонда, понесенные в связи с размещением временно свободных денежных средств;

- иные расходы, не соответствующие критериям признания расходов.

Более полный перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения, представлен в ст. 270 НК РФ.

Некоторые расходы, предусмотренные гл. 25 НК РФ, организации могут принять в уменьшение налогооблагаемой прибыли не в полном объеме, а частично, т.е. в пределах ограничений (норм), которые установлены Налоговым кодексом РФ (см. табл. 37).

Таблица 37

Нормируемые расходы

Вид расхода	В каком размере расход можно учесть
Потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке МПЗ (пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ)	Учитываются в пределах норм естественной убыли. Нормы должны быть утверждены в порядке, который установило Правительство РФ в постановлении от 12.11.2002 № 814. До утверждения новых норм применяются нормы, принятые ранее
Расходы по оплате стоимости проезда и стоимости провоза багажа работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, и членам его семьи. Указанные расходы возникают в случае переезда работника и членов его семьи к новому месту жительства в связи с расторжением трудового договора с работником по любым основаниям, в том числе в случае его смерти, кроме увольнения за виновные действия	Учитываются в следующем порядке: - стоимость проезда по фактическим расходам, но не выше тарифов, установленных для перевозок железнодорожным транспортом; - стоимость провоза багажа из расчета не более 5 тонн на семью по фактическим расходам, но не выше тарифов, предусмотренных для перевозок железнодорожным транспортом. В случае отсутствия железной дороги указанные расходы принимаются в размере минимальной стоимости проезда на воздушном транспорте (п. 12.1 ст. 255 НК РФ)

Сумма взносов работодателей на накопительную часть трудовой пенсии работников, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом от 30.04.2008 № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников (ст. 255 НК РФ)	Учитывается в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда (п. 16 ст. 255 НК РФ)
Взносы по договорам добровольного личного страхования, которые предусматривают оплату страховщиками медицинских расходов работников	Учитываются в размере, не превышающем 6% от суммы расходов на оплату труда, причем этот лимит рассчитывается от суммы расходов на оплату труда всех работников организации, а не только застрахованных
Взносы по договорам добровольного личного страхования, которые предусматривают выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица (ст. 255 НК РФ)	Учитываются 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 (ст. 255 НК РФ)
Расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения (ст. 255 НК РФ)	Учитываются в размере, не превышающем 3% от суммы расходов на оплату труда (п. 24.1 ст. 255 НК РФ)

Правила определения налоговой базы

1. Если ставки налога на прибыль одинаковые, то налоговая база общая. Организациям следует суммарно определять налоговую базу по хозяйственным операциям, прибыль от которых облагается, например, по ставке в размере 20% (ст. 284 НК РФ). Таким образом, по указанным хозяйственным операциям формируется «общая налоговая база».

В аналогичном порядке суммарно определяется налоговая база, если прибыль облагается по иным ставкам.

2. Если ставки налога на прибыль разные, то и налоговые базы разные. Организациям следует отдельно определять налоговые базы по каждому виду хозяйственных операций, прибыль от которых облагается по ставкам, отличным от об-

щей (ст. 274 НК РФ). Таким образом, по операциям, прибыль от которых облагается по иным налоговым ставкам, формируются «специальные налоговые базы». Следовательно, полученные от осуществления таких операций доходы могут быть уменьшены только на расходы, произведенные в рамках этих же операций.

Российская организация должна сформировать «специальные налоговые базы» по доходам, полученным в виде дивидендов от российской организации; по доходам, полученным в виде дивидендов от иностранной организации; по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно.

3. Финансовый результат по операциям, которые учитываются в особом порядке, определяется отдельно.

На основании ст. 274 НК РФ в отношении операций, по которым в соответствии с гл. 25 НК РФ предусмотрен отличный от общего порядка учет прибыли и убытка, необходимо вести отдельный учет доходов (расходов).

К таким операциям относятся:

- операции, связанные с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275.1 НК РФ);
- операции по договору доверительного управления имуществом (ст. 276 НК РФ);
- операции по договору простого товарищества (ст. 278 НК РФ);
- операции, связанные с уступкой (переуступкой) права требования (ст. 279 НК РФ);
- операции с ценными бумагами (ст. 280 НК РФ);
- операции с финансовыми инструментами срочных сделок (ст. 304 НК РФ);
- операции с амортизируемым имуществом (ст. 323 НК РФ);
- операции по реализации покупных товаров (ст. 268 НК РФ).

При этом прибыль от осуществления таких операций увеличивает прибыль организации отчетного (налогового) периода, а убыток принимается к налоговому учету в особом порядке, установленном НК РФ.

4. Доходы и расходы по деятельности, не облагаемой налогом на прибыль, нужно учитывать отдельно. Организации обязаны вести обособленный учет доходов и расходов в отношении деятельности, относящейся к игорному бизнесу, и деятельности, переведенной на уплату ЕНВД.

При этом расходы таких организаций в случае невозможности их причисления к конкретному виду деятельности определяются пропорционально доле доходов от деятельности, относящейся к игорному бизнесу, а также деятельности, переведенной на ЕНВД, в общем доходе организации по всем видам деятельности.

Ставки налога

Ставки налога на прибыль установлены в статье 284 НК РФ.

С 1 января 2009 года ставка налога на прибыль равна 20%. При этом ставка налога на прибыль в размере 2% установлена для налога, зачисляемого в федеральный бюджет, а ставка налога на прибыль в размере 18% - для налога, зачисляемого в бюджеты субъектов РФ.

Ставка налога на прибыль по налогу, подлежащему зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная ставка налога на прибыль не может быть ниже 13,5%.

Ставки налога на прибыль на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянные представительства, устанавливаются в размерах:

- 20% со всех доходов (кроме указанных в ст. 284, 310 НК РФ);
- 10% 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.

К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие ставки налога на прибыль:

- 0% по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50%-м вкладом в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации, стоимость которого превышает 500 млн рублей;
- 9% по доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими организациями, не указанными в ст. 284 НК РФ;
- 15% по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными компаниями.

Налоговый и бухгалтерский учет налога на прибыль

Налоговый учет налога на прибыль

Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом.

Если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, то налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, по принципу последовательности применения норм и правил налогового учета (применяется последовательно от одного налогового периода к друго-

му). Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Новый порядок учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при смене методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при принятии нового законодательства о налогах и сборах - не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Подтверждением данных налогового учета являются:

- первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- аналитические регистры налогового учета;
- расчет налоговой базы.

Аналитические регистры налогового учета (ст. 314 НК РФ) - сводные формы систематизации за отчетный (налоговый) период данных налогового учета, сгруппированных в соответствии с требованиями НК РФ, без распределения по счетам бухгалтерского учета.

Данные налогового учета - данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах, группирующих информацию об объектах налогообложения.

Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения.

Аналитические регистры предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения в расчете налоговой базы данных налогового учета.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде или любых машинных носителях.

Формы регистров и порядок отражения в них аналитических данных, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике для целей налогообложения.

Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- наименование регистра;
- период (дату) составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной.

Налоговая база по налогу на прибыль для целей налогообложения определяется в соответствии со ст. 315 НК РФ.

Расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком самостоятельно исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года.

Расчет налоговой базы должен содержать следующие данные:

1. Период, за который определяется налоговая база (нарастающим итогом).
2. Сумма доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде:
 - выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также выручка от реализации имущества, имущественных прав;
 - выручка от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
 - выручка от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
 - выручка от реализации покупных товаров;
 - выручка от реализации основных средств;
 - выручка от реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств.
3. Сумма расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации:
 - расходы на производство и реализацию товаров (работ, услуг) собственного производства, расходы, понесенные при реализации имущества, имущественных прав;
 - расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
 - расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
 - расходы, понесенные при реализации покупных товаров;
 - расходы, связанные с реализацией основных средств;
 - расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг).

4. Прибыль (убыток) от реализации:
- прибыль от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, прибыль (убыток) от реализации имущества, имущественных прав;
 - прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
 - прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
 - прибыль (убыток) от реализации покупных товаров;
 - прибыль (убыток) от реализации основных средств;
 - прибыль (убыток) от реализации обслуживающих производств и хозяйств.
5. Сумма внереализационных доходов:
- доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;
 - доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.
6. Сумма внереализационных расходов, в частности:
- расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;
 - расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.
- Прибыль (убыток) от внереализационных операций.
Итого налоговая база за отчетный (налоговый) период.

Бухгалтерский учет по налогу на прибыль

Правила расчета в бухгалтерском учете налога на прибыль организаций прописаны в ПБУ 19/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Необходимо отличить налог на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанный в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

В бухгалтерском учете предусматривается отражение не только суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет, суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством РФ.

Разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью складывается:

- из постоянных разниц;
- из временных разниц.

Информация о постоянных и временных разницах формируется в бухгалтерском учете либо на основании первичных учетных документов непосредственно по счетам бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. При этом постоянные и временные разницы отра-

жаются в бухгалтерском учете обособленно. В аналитическом учете временные разницы учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Постоянные разницы - это доходы и расходы:

- формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;
- учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянная разница = Сумма данного вида доходов (расходов), признанная в бухгалтерском учете – Сумма данного вида доходов (расходов), признанная в налоговом учете.

Постоянные разницы образуются, если момент признания расходов (доходов) в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, но их величина различается.

По суммам выявленных постоянных разниц доходов составляется регистр аналитического бухгалтерского учета.

К постоянным разницам в части расходов относятся суммы, превышающие установленные налоговым законодательством нормы или ценовые пределы, связанные с передачей на безвозмездной основе имущества, товаров, работ и услуг; суммы непризнанного убытка, связанного с появлением разницы между оценочной и учетной стоимостью имущества, переданного в уставный (складочный) капитал, убытка, перенесенного на будущее.

Отдельные виды постоянных разниц по нормируемым расходам, превышающим нормы, установленные налоговым законодательством.

В регистре аналитического учета постоянных разниц отражаются сверхнормативные и другие (не учитываемые для целей налогообложения) расходы.

Например, ЗАО «Актив» торгует мебелью. Для привлечения покупателей «Актив» решил в I квартале 2009 года провести розыгрыш призов. Расходы на приобретение призов составили 59 000 руб. Бухгалтер «Актива» сделал проводки (табл. 38).

Таблица 38

Отражение на счетах бухгалтерского учета

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
44	60	50 000 (59 000-9000)	Отражены расходы на рекламу
19	60	9 000	Учтен НДС по рекламным расходам
60	51	59 000	Оплачена стоимость призов
44-2	44-1	5 000	Отражена постоянная разница по расходам на рекламу

В I квартале 2009 года «Актив» продал мебель на сумму 4 500 000 руб. (без НДС). Таким образом, согласно п. 4 ст. 264 НК РФ он может уменьшить налогооблагаемую прибыль только на 45 000 руб. (1% x 4 500 000 руб.). Оставшиеся 5 000 руб. (50 000 – 45 000) нужно отнести на постоянные разницы (табл. 24). Для этого организацией открыты субсчета:

- счет 44-1 субсчет «Расходы на рекламу»;
- счет 44-2 субсчет «Постоянные разницы».

Постоянное налоговое обязательство (актив) - сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство (актив) признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

ПНО (ПНА) = Постоянная разница в отчетном периоде x Ставка налога (20%)

Учет постоянных налоговых обязательств следует вести на счете 99 «Прибыль и убытки».

Например, ЗАО «Актив» торгует мебелью. Для привлечения покупателей «Актив» решил в I квартале 2009 года провести розыгрыш призов. Расходы на приобретение призов составили 59 000 руб. Допустим, что других постоянных разниц у «Актива» не было. Тогда по итогам I квартала 2009 года бухгалтер отразит следующие данные (табл. 39).

Таблица 39

Отражение на счетах бухгалтерского учета

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
44	60	50 000 (59 000-9000)	Отражены расходы на рекламу
19	60	9 000	Учтен НДС по рекламным расходам
60	51	59 000	Оплачена стоимость призов
99	68	1000 ((50 000 – 45000)x20%)	Отражена постоянная разница по расходам на рекламу

Временные разницы - доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

Отложенный налог на прибыль - сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

- вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- убытка, перенесенного на будущее и не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством РФ;
- применения при продаже объектов основных средств разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;
- наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения или исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности в целях бухгалтерского учета;
- прочих аналогичных различий.

Вычитаемая временная разница = + (–) Сумма данного вида расходов (доходов), признанная в бухучете – (+) Сумма данного вида расходов (доходов), признанная в налоговом учете за тот же период.

Отложенный налоговый актив (ОНА) - та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, но при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете со всеми вычитаемыми временными разницами, за исключением случаев, когда существует вероятность того, что вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах.

Отложенный налоговый актив - сумма налога на прибыль будущих периодов, которая оплачена в данном отчетном (налоговом) периоде.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых активов (счет 09 «Отложенные налоговые активы»).

Например, организация «Альфа» 20 февраля 2009 года приняла к бухгалтерскому учету объект основных средств на сумму 120 000 руб. и со сроком полезного использования 5 лет. Ставка налога на прибыль составила 20 %.

В целях бухгалтерского учета организация осуществляет начисление амортизации способом уменьшаемого остатка, а для определения налоговой базы по налогу на прибыль применяет линейный метод.

При составлении бухгалтерской отчетности и налоговой декларации по налогу на прибыль за 2009 год организация «Альфа» получила следующие данные (табл. 40).

Таблица 40

Данные налогового и бухгалтерского учета за 2009 год

Показатели	Для целей бухгалтерского учета (руб.)	Для целей определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (руб.)
Принят к бухгалтерскому учету объект основных средств 20 февраля 2009 г. Срок полезного использования - 5 лет	120 000	120 000
Сумма начисленной амортизации за 2009 год составила	40 000	20 000
Балансовая стоимость объекта на 01.01.2010	80 000	100 000

Вычитаемая временная разница при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2009 год составила 20 000 руб. (40 000 руб. - 20 000 руб.). Отложенный налоговый актив при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2009 год будет 4 000 руб. (20 000 руб. x 20% / 100) (табл. 41).

Таблица 41

Отражение в бухгалтерском учете

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
02 _{АМО}	02 _{ВВР}	20 000	Отражена вычитаемая временная разница
09	68	4 000	Отражен отложенный налоговый актив

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

К налогооблагаемым временным разницам в части доходов относятся:

- различие в моменте признания доходов в бухгалтерском учете и при кассовом методе для целей налогообложения (ПБУ 1/98, ПБУ 9/99 и ст. 273 НК РФ);
- отсрочка или рассрочка по уплате налога на прибыль (ст. 64 НК РФ).

К налогооблагаемым временным разницам в части расходов относятся:

- различие в моменте признания расходов в бухгалтерском учете и при методе начисления для целей налогообложения (ПБУ 1/98, ПБУ 9/99 и ст. 273 НК РФ);
- различия в оценке стоимости ТМЦ (ПБУ 5/01, ст. 254 НК РФ);
- различия в оценке стоимости покупных товаров (ПБУ 5/01, ст. 268, 320 НК РФ);
- разница в моменте включения в состав амортизируемого имущества (ст. 258 НК РФ);
- применение разных методов расчета амортизации (ПБУ 6/01, 14/2000 и ст. 259);
- прочие.

Под отложенным налоговым обязательством понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.

Отложенные налоговые обязательства (ОНО) = налогооблагаемые временные разницы (возникшие в отчетном периоде) × ставка налога на прибыль (на отчетную дату).

В случае изменения ставок налога на прибыль величина отложенных налоговых обязательств подлежит пересчету с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых обязательств.

Например, организация «Бета» 25 декабря 2009 года приняла к бухгалтерскому учету объект основных средств на сумму 120 000 руб. и со сроком полезного использования 5 лет. Ставка налога на прибыль составила 20%.

Для целей бухгалтерского учета организация осуществляет начисление амортизации линейным способом, а для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль применяет нелинейный метод. При составлении бухгалтерской отчетности и налоговой декларации за 2009 год организация «Бета» получила следующие данные (табл. 42).

Таблица 42

Показатели по данным налогового и бухгалтерского учета за 2009 год

	Для целей бухгалтерского учета (руб.)	Для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (руб.)
Принят к бухгалтерскому учету объект основных средств 25 декабря 2009 г. Срок полезного использования - 5 лет	120 000	120 000
Сумма начисленной амортизации за 2009 год составила	24 000	40 130
Балансовая стоимость ОС на 01.01.2010	96 000	79 870

Налогооблагаемая временная разница при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 200х год составила 16 130 руб. (40 130 руб. – 24 000 руб.).

Отложенное налоговое обязательство при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 200х год будет 3 226 руб. (16130 руб.х20%/100) (табл. 43).

Таблица 43

Отражение в бухгалтерском учете

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
02 _{НВР}	02 _{АМО}	16 130	Отражена налогооблагаемая временная разница
68	77	3236	Отражено отложенное налоговое обязательство

Если законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрены разные ставки налога на прибыль по отдельным видам доходов, то при оценке отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства ставка налога на прибыль должна соответствовать тому виду дохода, который ведет к уменьшению или полному погашению вычитаемой или налогооблагаемой временной разницы в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах.

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые активы.

Если в текущем отчетном периоде отсутствует налогооблагаемая прибыль, но существует вероятность того, что налогооблагаемая прибыль возникнет в последующих отчетных периодах, то суммы отложенного налогового актива останутся без изменения до того отчетного периода, когда возникнет в ор-

ганизации налогооблагаемая прибыль, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Отложенный налоговый актив при выбытии актива, по которому он был начислен, списывается в сумме, на которую по законодательству РФ не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства.

Отложенное налоговое обязательство при выбытии актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается в сумме, на которую по законодательству РФ не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ и действующую на отчетную дату.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету по учету прибылей и убытков.

Текущим налогом на прибыль признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

При отсутствии постоянных разниц, вычитаемых временных разниц и налогооблагаемых временных разниц, которые влекут за собой возникновение постоянных налоговых обязательств (активов), отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, условный расход по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль.

Способ определения величины текущего налога на прибыль закрепляется в учетной политике организации.

Сумма доплаты (переплаты) налога на прибыль в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущие отчетные (налоговые) периоды, не влияющая на текущий налог на прибыль отчетного периода, отражается по отдельной статье отчета о прибылях и убытках (после статьи текущего налога на прибыль).

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по расчету налога на прибыль представлено в табл. 44.

Отражение операций по налогу на прибыль в бухгалтерском учете

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций	Первичные документы
99	68	Начислен налог на прибыль (исходя из бухгалтерской прибыли)	Декларации по налогу на прибыль организаций, бухгалтерская справка
09	68	Отражен отложенный налоговый актив	Налоговые регистры, бухгалтерская справка
68	09	Уменьшен (полностью погашен) отложенный налоговый актив	Налоговые регистры, бухгалтерская справка
99	09	Списан отложенный налоговый актив в сумме, на которую не будет уменьшена в отчетном и последующих периодах налогооблагаемая прибыль	Налоговые регистры, бухгалтерская справка
68	77	Отражено отложенное налоговое обязательство	Налоговые регистры, бухгалтерская справка
77	68	Уменьшено (полностью погашено) отложенное налоговое обязательство	Налоговые регистры, бухгалтерская справка
77	99	Списано отложенное налоговое обязательство в сумме, на которую не будет увеличена налогооблагаемая прибыль отчетного и последующего периодов	Налоговые регистры, бухгалтерская справка
68	51	Уплачены авансовые платежи по налогу на прибыль	Выписка банка по расчетному счету
68	51	Уплачен налог на прибыль	Платежное поручение, выписка банка по расчетному счету

Налоговый и отчетный периоды. Исчисление и сроки уплаты налога и авансовых платежей

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

По итогам отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению и рассчитанной нарастающим итогом до окончания налогового (отчетного) периода.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Налогоплательщики имеют право перейти на расчет ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению. В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиком исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, не превышали в среднем 3 млн руб. за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства, некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг), и другие уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного года.

Российские организации, выплачивающие налогоплательщикам доходы в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, подлежащим налогообложению, определяют сумму налога отдельно по каждому такому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов:

- если источником дохода налогоплательщика является российская организация, обязанность удержать налог из доходов налогоплательщика и перечислить его в бюджет возлагается на этот источник доходов;
- при реализации государственных и муниципальных ценных бумаг, при обращении которых предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), налогоплательщик – получатель дохода самостоятельно осуществляет исчисление и уплату таких налогов.

Налог по итогам года уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период (28 марта следующего года).

Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее 28 дней со дня окончания отчетного периода.

Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца. Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают их не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого начисляется налог.

Суммы уплаченных ежемесячных авансовых платежей засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода, которые в свою очередь принимаются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей и налога производят по месту своего нахождения и без распределения по обособленным подразделениям.

Уплата налога и авансовых платежей, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ и муниципальных образований, производится по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения.

Доля прибыли равна средней арифметической удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества обособленного подразделения в среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по организации.

Налогоплательщики самостоятельно определяют, какой из показателей должен применяться - среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда.

Суммы авансовых платежей и налога, подлежащие зачислению в бюджеты субъектов РФ и бюджеты муниципальных образований, исчисляются по ставкам налога, действующим на территориях, где расположены организация и обособленные подразделения.

Сведения о суммах авансовых платежей и о суммах налога налогоплательщик сообщает своим обособленным подразделениям и налоговым органам по месту нахождения обособленных подразделений не позднее срока для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный или налоговый период.

Налогоплательщик уплачивает суммы авансовых платежей и суммы налога в бюджеты субъектов и местные бюджеты не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный или налоговый период.

В табл. 45 приведена краткая характеристика налога на прибыль.

Краткая характеристика налога на прибыль

Элемент налога	Характеристика
<p>Налогоплательщики (ст. 246 НК РФ)</p>	<p>1) Российские организации. 2) Иностранные организации, которые – осуществляют деятельность в РФ через постоянные представительства, – получают доходы от источников в РФ</p> <p>Прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибыль - это:</p> <p>1) полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (для российских организаций); 2) полученные через представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных представительствами расходов (для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства); 3) доходы, полученные от источников в РФ (для иных иностранных организаций).</p> <p>Методы учета доходов и расходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> • метод начисления; • кассовый метод
<p>Объект налогообложения (ст. 247 НК РФ)</p>	<p>Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала года. Если в отчетном (налоговом) периоде получен убыток, то в данном периоде налоговая база признается равной нулю. Убытки принимаются в целях налогообложения в особом порядке.</p> <p>Особенности определения налоговой базы:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) по доходам, полученным от долевого участия в других организациях; 2) налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств; 3) участниками договора доверительного управления имуществом; 4) по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда); 5) по доходам, полученным участниками договора простого товарищества; 6) при уступке (переуступке) права требования;
<p>Налоговая база (ст. 274, 313 НК РФ)</p>	<p>Налоговая база (ст. 274, 313 НК РФ)</p>

	<p>7) по операциям с ценными бумагами.</p> <p>Налогоплательщики исчисляют налоговую базу на основе данных налогового учета.</p> <p>Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ.</p> <p>Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения.</p> <p>Подтверждением данных налогового учета являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> • первичные учетные документы (включая справку бухгалтера); • аналитические регистры налогового учета
<p>Налоговая ставка (ст. 284 НК РФ)</p>	<p>Налоговая ставка устанавливается в размере 20% (в ред. ФЗ от 26.11.2008 № 224-ФЗ), за исключением некоторых случаев, когда применяются иные ставки налога на прибыль.</p> <p>При этом (в ред. ФЗ от 30.12.2008 № 305-ФЗ):</p> <ul style="list-style-type: none"> • часть налога, исчисленная по ставке 2%, зачисляется в федеральный бюджет; • часть налога, исчисленная по ставке 18%, зачисляется в бюджеты субъектов РФ. <p>Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков, но не ниже 13,5 %</p>
<p>Налоговый (отчетный) период (ст. 285 НК РФ)</p>	<p>Налоговым периодом признается календарный год.</p> <p>Отчетные периоды: первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.</p> <p>Отчетные периоды для налогоплательщиков, исчисляющих авансовые платежи: месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года</p>
<p>Исчисление и уплата налога (ст.286, 287 НК РФ)</p>	<p>Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.</p> <p>По итогам отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа исходя из ставки налога и прибыли, рассчитанной нарастающим итогом.</p> <p>В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа:</p> <ul style="list-style-type: none"> • в 1 квартале года = авансовый платеж, подлежащий уплате в последнем квартале предыдущего года; • во 2 квартале года = $1/3$ x авансовый платеж за первый квартал;

<ul style="list-style-type: none">• в 3 квартале года = $1/3 \times$ (авансовый платеж по итогам полугодия - авансовый платеж по итогам первого квартала);• в 4 квартале года = $1/3 \times$ (авансовый платеж по итогам девяти месяцев - авансовый платеж по итогам полугодия). <p>Налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего году перехода.</p> <p>В этом случае авансовые платежи исчисляются исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.</p> <p>Только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачивают:</p> <ul style="list-style-type: none">• организации, у которых за предыдущие 4 квартала доходы от реализации не превышали в среднем 3 000 000 рублей за каждый квартал;• бюджетные учреждения;• иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства;• некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации;• участники простых товариществ;• инвесторы соглашений о разделе продукции;• выгодоприобретатели по договорам доверительного управления. <p>Налог по итогам года уплачивается не позднее 28 марта следующего года.</p> <p>Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее 28 дней со дня окончания отчетного периода.</p> <p>Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца.</p> <p>Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают их не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого начисляется налог.</p> <p>Суммы уплаченных ежемесячных авансовых платежей засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода, а те в свою очередь учитываются при уплате по итогам налогового периода</p>	
---	--

<p>Отчетность по налогу (ст. 246 НК РФ)</p>	<p>Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения налоговые декларации.</p> <p>По итогам отчетного периода не позднее 28 календарных дней со дня окончания отчетного периода представляются налоговые декларации упрощенной формы.</p> <p>Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации не позднее 28-го числа следующего месяца.</p> <p>Налоговые декларации по итогам года представляются не позднее 28 марта следующего года</p>
---	--

Тесты

1. Денежные средства, поступившие комиссионеру в связи с исполнением обязательств по договору комиссии помимо комиссионного вознаграждения:
 - а) учитываются в составе доходов от реализации;
 - б) учитываются в составе внереализационных доходов;
 - в) не учитываются при определении налоговой базы.

2. Согласно гл. 25 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии:
 - а) с его функциональным назначением;
 - б) с его первоначальной стоимостью;
 - в) со сроками его полезного использования.

3. В соответствии с гл. 25 НК РФ налогоплательщики начисляют амортизацию:
 - а) только линейным методом;
 - б) линейным или нелинейным методом;
 - в) одним из следующих методов: линейным, уменьшаемого остатка, списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования или списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

4. Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих в размере:
 - а) не превышающем 2% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период;
 - б) не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период;
 - в) не превышающем 1 % выручки от реализации за этот отчетный (налоговый) период;
 - г) фактических затрат, но в пределах суммы согласно смете представительских расходов, утвержденной руководителем организации.

5. При уступке налогоплательщиком права требования долга третьему лицу до наступления предусмотренного договором срока платежа отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара признается:
 - а) убытком налогоплательщика;
 - б) прибылью налогоплательщика;
 - в) внереализационным расходом налогоплательщика.

6. Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение следующего срока:
 - а) 5 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток;

б) 8 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток;

в) 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток;

г) не имеет право осуществлять перенос убытка на будущее в течение следующего срока.

7. На какие группы делятся доходы и расходы организации согласно НК РФ?

а) от реализации, операционные, внереализационные;

б) от реализации, операционные, чрезвычайные;

в) операционные, внереализационные;

г) от реализации, внереализационные.

8. Доходы, формирующие бухгалтерскую прибыль отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы как текущего, так и последующих периодов, образуют:

а) постоянные разницы;

б) временные разницы;

в) текущий налог на прибыль;

г) отложенное налоговое обязательство.

9. Какие организации вправе не применять ПБУ 18/02?

а) кредитные;

б) страховые;

в) игорного бизнеса;

г) все перечисленные.

10. Доход по безвозмездно полученному объекту основных средств признается:

а) в бухгалтерском учете единовременно, в налоговом — по мере начисления амортизации;

б) в бухгалтерском учете по мере начисления амортизации, в налоговом — единовременно;

в) в бухгалтерском и в налоговом учете по мере начисления амортизации;

г) в бухгалтерском и в налоговом учете единовременно.

11. Какие счета введены в план счетов для целей применения ПБУ 18/02?

а) 79 и 08;

б) 77 и 08;

в) 77 и 09;

г) 78 и 05.

12. Расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих периодов:

- а) ПР;
- б) ВР;
- в) ОНА;
- г) ОНО.

13. ВВР не образуются, если:

- а) применяются различные способы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете;
- б) применяются различные методы признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете;
- в) нормируемые в целях налогообложения расходы в бухгалтерском учете выше, чем в налоговом;
- г) нет правильного ответа.

14. В какой форме финансовой отчетности отражаются сальдированные суммы ОНА и ОНО?

- а) в форме № 1;
- б) в форме № 2;
- в) в форме № 3;
- г) в форме № 4.

15. Укажите правильную формулу расчета ТНП:

- а) $УР - ПНО + ПНА - ОНА + ОНО$;
- б) $УР - ПНО - ПНА + ОНА + ОНО$;
- в) $УР + ПНО + ПНА - ОНА - ОНО$;
- г) $УР + ПНО - ПНА + ОНА - ОНО$.

16. Какой проводкой производится списание ОНА?

- а) Д сч. 68, К сч. 09;
- б) Д сч. 09, К сч. 68;
- в) Д сч. 09, К сч. 99;
- г) Д сч. 99, К сч. 09.

17. Какой проводкой отражается начисление ОНО?

- а) Д сч. 77(78), К сч. 68;
- б) Д сч. 99, К сч. 77(78);
- в) Д сч. 68, К сч. 77(78);
- г) Д сч. 77(78), К сч. 99.

Задачи

Ситуация 1

В течение отчетного периода ООО «Альфа» получило следующие доходы:

- выручку от реализации товаров собственного производства - 118 000 руб. (в том числе НДС 18 000 руб.);

- выручку от реализации покупных товаров - 59 000 руб. (в том числе НДС 9000 руб.);

- денежные средства в размере 150 000 руб., полученные по договору займа;

- компьютер, полученный безвозмездно от физического лица. Рыночная цена такого компьютера составляет 34 000 руб. (без учета НДС).

Какие доходы из перечисленных выше организация должна учесть для целей налогообложения прибыли?

Ситуация 2

Квартальные авансовые платежи, исчисленные по итогам отчетных периодов у организации «Гамма», составили:

- за полугодие 2008 г. - 600 000 руб., в том числе в федеральный бюджет - 162 500 руб., в бюджет субъекта РФ - 437 500 руб.;

- за девять месяцев 2008 г. - 1 200 000 руб., в том числе в федеральный бюджет - 325 000 руб., в бюджет субъекта РФ - 875 000 руб.;

- за I квартал 2009 г. - 60 000 руб., в том числе в федеральный бюджет - 6000 руб., в бюджет субъекта РФ - 54 000 руб.;

- за полугодие 2009 г. был получен убыток, вследствие чего авансовый платеж по итогам полугодия равен нулю;

- за девять месяцев 2009 г. - 120 000 руб., в том числе в федеральный бюджет - 12 000 руб., в бюджет субъекта РФ - 108 000 руб.

Определить сумму ежемесячного авансового платежа, который организации «Гамма» следует уплачивать в каждом квартале 2009 г. и I квартале 2010 г.

Ситуация 3

В январе 2009 г. организация «Гамма» принимала деловых партнеров - представителей организаций-заказчиков, прибывших для переговоров с целью поддержания взаимного сотрудничества.

Участники переговоров посетили ресторан, визит в который организован и оплачен организацией «Гамма». Для этих целей подотчетному лицу из кассы организации было выдано 20 000 руб.

Фактически сумма представительских расходов составила 18 800 руб., что подтверждается счетом из ресторана и кассовым чеком (сумма НДС не выделена).

После утверждения авансового отчета (25 января 2009 г.) остаток денежных средств в размере 1200 руб. возвращен подотчетным лицом в кассу.

Других представительских расходов за период с января по март у организации не было.

Сумма расходов на оплату труда, которую организация «Гамма» признает ежемесячно в налоговом учете, составляет 75 000 руб.

Необходимо выяснить, в каком порядке представительские расходы, понесенные организацией «Гамма», должны учитываться при формировании налоговой базы по налогу на прибыль.

Ситуация 4

Организация «Бета» 26 января 2009 г. приобрела партию товара стоимостью 236 000 руб. (в том числе НДС 36 000 руб.). До склада товар был доставлен организацией «Бета» собственным автотранспортом. Расходы по доставке товара (включая заработную плату водителя, ЕСН и страховые взносы с указанной заработной платы) составили 3000 руб. Согласно выбранному организацией и закрепленному в ее учетной политике порядку формирования стоимости приобретения товара расходы по доставке товара включаются в его стоимость в бухгалтерском и налоговом учете. 11 февраля 2009 г. данный товар был реализован организации «Гамма» по цене 295 000 руб. (в том числе НДС 45 000 руб.). Оплата за реализованный товар поступила на расчетный счет организации «Бета» в феврале 2009 г. Определить налогооблагаемую базу для исчисления налога на прибыль.

Ситуация 5

ОАО «Мега» получило 20 марта 2009 года кредит в коммерческом банке в размере 200 000 рублей сроком на три месяца. Условиями кредитного договора установлено, что проценты банку выплачиваются ежемесячно в размере 24% годовых в срок до 3-го числа месяца, следующего за месяцем начисления процентов.

Размер ставки рефинансирования на момент получения кредита составлял 9%. В целях исчисления налога на прибыль организацией используется метод начисления. Кроме того, учетной политикой установлено, что в состав внереализационных расходов включаются проценты в размере увеличенной в 1,1 раза ставки рефинансирования (по рублевым кредитам и займам) и в размере не более 15% годовых (по кредитам и займам в иностранной валюте).

Рассчитать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Ситуация 6

Уставный капитал ОАО «Мега» распределен между четырьмя акционерами следующим образом: физическое лицо-нерезидент России (5%); физическое лицо- резидент РФ (20%); организация-нерезидент России (30%); организация-резидент РФ (45%).

15 февраля 2009 года было принято решение выплатить дивиденды акционерам в размере 100 000 рублей. При этом ОАО является участником других организаций и само получило дивиденды в размере 30 000 рублей. Эта сумма не учитывалась при распределении прибыли между акционерами как в текущем, так и в предыдущем году.

Определить сумму налогов, уплачиваемых акционерами.

Ситуация 7

При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год организация «Альфа» в отчете о прибылях и убытках отразила прибыль до налогообложения в размере 126 110 рублей (бухгалтерская прибыль). Ставка налога на прибыль составила 20%.

Факторы, которые повлияли на отклонение налогооблагаемой прибыли (убытка) от бухгалтерской прибыли (убытка):

1. Представительские фактические расходы превысили ограничения по представительским расходам, принимаемым для целей налогообложения, на 3 000 руб.

2. Амортизационные отчисления, рассчитанные для целей бухгалтерского учета, составили 4000 рублей. Из этой суммы для целей налогообложения к вычету принимается 2000 руб.

3. Начислен, но не получен процентный доход в виде дивидендов от долевого участия в деятельности организации «Вега» в размере 2 500 руб.

Механизм образования постоянных, вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц указан в табл. 46.

Таблица 46

Расчет разниц

№ п/п	Виды доходов и расходов	Суммы, учитываемые при определении бухгалтерской прибыли (убытка) (руб.)	Суммы, учитываемые при определении налогооблагаемой прибыли (убытка) (руб.)	Разницы, возникшие в отчетном периоде (руб.)
1	Представительские расходы	15 000	12 000	3 000 (постоянная разница)
2	Сумма начисленной амортизации на амортизируемое имущество	4 000	2 000	2 000 (вычитаемая временная разница)
3	Начисленный процентный доход в виде дивидендов от долевого участия	2 500	-	2 500 (налогообла- гаемая временная разница)

Рассчитать текущий налог на прибыль.

Ситуация 8

ООО «Кактус» занимается производственной деятельностью. ООО «Кактус» получает безвозмездно автомобиль «Рено», рыночная стоимость которого составляет 600 000 руб. Срок эксплуатации в соответствии с международным договором РФ – 5 лет. На предприятии в основное производство списаны мате-

риалы на сумму 8 000 руб., в вспомогательное производство - материалы на сумму 5 000 руб, начислена заработная плата работникам основного производства (20 000 руб.) и работникам вспомогательного производства (10 000 руб.), работникам бухгалтерии (5 000 руб.), начислены страховые взносы, НДС на заработную плату. Проданы товары на сумму 65 000 руб. (себестоимость товаров 40 000 руб.), автобус на сумму 150 000 руб. (первоначальная стоимость объекта – 200 000 руб.), амортизация, начисленная за период использования, составляет 100 000 руб. Предприятие получило и оплатило штраф на сумму 10 000 руб. Определить налоговую базу, отразить операции в учете.

Ситуация 9

По итогам года организация получила налоговый убыток 1000 руб. По данным бухгалтерского учета сформировался убыток 1 500 руб. Расхождение было вызвано тем, что в налоговом учете не были признаны сверхнормативные командировочные расходы (300 руб.), не учтена материальная помощь, выданная сотруднику организации (800 руб.), сумма начисленной амортизации по основным средствам была меньше суммы налоговой амортизации на 600 руб. Итого разница составила 500 руб. (300+800–600). Отразить в учете операции по формированию временных разниц и начислению налога на прибыль.

Ситуация 10

Организацией в 2008 г. приобретено основное средство стоимостью 42 000 руб. Срок полезного использования как в бухгалтерском, так и в налоговом учете 42 месяца. Предприятие применило амортизационную премию в 10%. Начисление амортизации проводится линейным способом. Через год основное средство продается. Отразить операции в бухгалтерском учете, рассчитать налог на прибыль.

Ситуация 11

На 01.01.09 на балансе организации числилось основное средство, приобретенное после 01.01.07. Амортизация начислялась в бухгалтерском и в налоговом учете линейным способом. В соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, по объекту был установлен одинаковый срок полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете. Организация использует в бухгалтерском и налоговом учете метод начисления. Отчетными периодами по налогу на прибыль являются месяц, 2 месяца и т.д. до окончания года. В январе 2009 года данное основное средство реализовано с убытком 20000 руб. Организация не понесла никаких расходов при продаже указанного объекта основных средств. Данная операция была единственной в январе 2009 года. На конец месяца выбытия оставшийся срок полезного использования объекта составлял 24 месяца. Основное средство реализовано за 47200 руб. (в том числе НДС 18%), первоначальная стоимость – 90000 руб., сумма начисленной амортизации составила 30000 руб. (включая январь 2009 г.)
Определить:

- 1) возникнет ли при выполнении данной операции какая-либо разница;

- 2) сумму условного дохода по налогу на прибыль;
- 3) сумму отложенного налогового актива.

Ситуация 12

Организация «Альфа» в феврале 2009 г. реализовала организации «Бета» основное средство по цене 118 000 руб. (в том числе НДС 18 000 руб.). Приобретено данное ОС было по цене 500 000 руб. (в том числе НДС 76 271 руб.). За время его эксплуатации была начислена амортизация в размере 250 000 руб. Оставшийся срок полезного использования на дату реализации составил 25 месяцев (как в бухгалтерском, так и в налоговом учете). Организация учитывает доходы и расходы для целей налогообложения прибыли по методу начисления. Отразить операции в учете.

Ситуация 13

15 января 200_ г. налогоплательщик получил заем на приобретение основных средств стоимостью 10 000 000 руб. (без НДС), которые были приняты к учету 1 февраля 200_г. В январе 200_г. (на 31 января) были начислены проценты в сумме 1 000 000 руб., из них 800 000 руб. не превышают предельного уровня процентов, рассчитанных одним из способов, установленных п.1 ст. 269 НК РФ, 200 000 руб. превышают этот уровень.

Отразить операции в учете, определить, возникают ли при выполнении данных операций временные разницы.

Ситуация 14

ООО «Альфа» по итогам 2008 г. получило убыток в размере 100 000 руб. В I квартале 2009 г. прибыль составила 120 000 руб. Необходимо отразить данные операции в учете ООО «Альфа».

Ситуация 15

В I квартале 2009 г. торговая организация «Гамма» осуществила рекламные расходы, связанные с раздачей потенциальным покупателям пробников парфюмерно-косметической продукции. Расходы организации по приобретению данных пробников составили 23 000 руб., включая НДС 3508 руб. Выручка организации от реализации товаров:

- по итогам I квартала 2009 г. - 2 150 000 руб.;
- по итогам полугодия 2009 г. - 2 900 000 руб.

В каком порядке понесенные организацией рекламные расходы должны учитываться при формировании налоговой базы по налогу на прибыль. Отразить ситуацию в бухгалтерском учете.

Ситуация 17

ООО «Плюс» в I квартале 2009 г. получило бухгалтерскую прибыль в размере 100000 руб. Распорядительным документом установлен размер суточных при командировках работников по территории РФ в размере 300 руб. в сутки. Расходы на выплату суточных по служебным командировкам управленче-

ского персонала составили в 1 квартале 2009 г. 15 000 руб. (300 руб. x 50 сут.). Сверхнормативные суточные выделяются на счетах учета затрат на отдельном субсчете. Рассчитать сумму условного расхода по налогу на прибыль за I квартал 2009 г. и отразить операции в бухгалтерском учете.

Ситуация 18

Организация «Солнышко» 26 января 2009 г. приобрела партию товара стоимостью 236 000 руб. (в том числе НДС 36 000 руб.). До склада товар был доставлен организацией собственным автотранспортом. Расходы по доставке товара (включая заработную плату водителя, страховые взносы с указанной заработной платы) составили 3000 руб. Согласно выбранному организацией и закрепленному в ее учетной политике порядку формирования стоимости приобретения товара расходы по доставке товара включаются в его стоимость в бухгалтерском и налоговом учете. 11 февраля 2009 г. данный товар был реализован организации «Лучик» по цене 295 000 руб. (в том числе НДС 45 000 руб.). Оплата за реализованный товар поступила на расчетный счет организации «Солнышко» в феврале 2009 г. Рассчитать сумму налогооблагаемой прибыли и отразить операции в учете.

Ситуация 19

Организация А по договору комиссии приняла компьютеры от организации В (комитента) для продажи другим предприятиям в количестве 10 штук. Базовая цена компьютера – 1380 рублей. Наценка комиссионера – 5% к цене комитента, НДС – 18%. Организация А отгрузила 8 компьютеров покупателю (организации С). Комитенту отправлено извещение об отгрузке. По договору с комитентом комиссионные услуги считаются выполненными после отгрузки продукции покупателю. Через несколько дней за 8 компьютеров, принятых на комиссию, поступил платёж от покупателя в размере 13910 рублей, в том числе НДС 2318,4 рублей. Организация А перечислила комитенту за компьютеры 12480 рублей, в том числе НДС 2080 рублей. В процессе деятельности организации были начислены налоги на ветхое жильё, пользователей автодорог. Определить налог на прибыль у комиссионера и отразить операции в бухгалтерском учете.

Ситуация 20

ООО «Дубок» занимается производством строительных смесей. За I квартал 2009 г. выручка от продажи строительных смесей составила 1 770 000 руб., в том числе НДС 270 000 руб. При производстве было использовано сырье и материалы на общую сумму 560 000 руб. Заработная плата рабочих составила 350 000 руб.; ЕСН с заработной платы – 91 000 руб.; амортизация оборудования – 60 000 руб. Кроме того, проценты по кредиту, учитываемые в целях налогообложения, за отчетный период будут 25 000 руб. В прошлом году ООО «Дубок» получило налоговый убыток в сумме 120 000 руб. Рассчитать сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет, отразить операции в бухгалтерском учете.

9. Порядок формирования и учета налогооблагаемых показателей по прочим налогам

9.1. Транспортный налог

Транспортный налог относится к региональным налогам и сборам, право его установления и введения на территориях субъектов Российской Федерации отнесено к компетенции законодательных органов власти субъектов Российской Федерации. Транспортный налог подлежит к уплате на той территории, где принят соответствующий региональный закон. Субъекты Российской Федерации сами определяют ставку налога в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ, порядок и сроки его уплаты, а также могут предусматривать налоговые льготы.

26 ноября 2002 года был принят закон «О транспортном налоге на территории Курганской области» № 255.

Данный налог взимается на всей территории страны, т.е. является общеобязательным. Он является прямым, так как непосредственно падает на плательщика, не может быть переложен путем увеличения продажной цены товаров.

Транспортный налог отчисляется по нормативу в 100 % в региональный бюджет. Однако по закону субъекта Российской Федерации возможно распределение налога между региональным и местными бюджетами, поэтому данный налог можно считать регулирующим.

Объектом обложения транспортным налогом признаются транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации (табл. 47).

Таблица 47

Объекты налогообложения

Группы транспортных средств	Наименование транспортных средств
1. Наземные транспортные средства	Автомобили, автобусы, мотоциклы, мотороллеры и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, а также снегоходы и мотосани
2. Воздушные транспортные средства	Самолеты, вертолеты и другие воздушные транспортные средства
3. Водные транспортные средства	Теплоходы, яхты, парусные суда, катера, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные транспортные средства

Не входят в объекты налогообложения следующие транспортные средства:

1) весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не выше 5 лошадиных сил;

2) легковые автомобили, специально оборудованные для использования инвалидами, а также легковые автомобили с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;

3) промысловые морские и речные суда;

4) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основными видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;

5) тракторы и самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

б) транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

7) транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;

8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

9) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

Автомобили и тракторы, их прицепы, основное назначение которых - выполнение производственных или хозяйственно-бытовых функций, а не перевозка грузов и людей, транспортными средствами не являются и рассматриваются как здания и оборудование. К такому оборудованию относятся вагончики-бытовки, передвижные трансформаторные установки, передвижные кухни, душевые.

Налоговая база определяется объектом налогообложения.

Если в технической документации на транспортное средство мощность двигателя указана в метрических единицах мощности (кВт), то соответствующий пересчет во внесистемные единицы мощности (лошадиные силы) осуществляется путем умножения мощности двигателя, выраженной в киловаттах, на множитель, равный 1,35962 (переводной коэффициент - 1 кВт = 1,35962 л. с.). Округление полученного результата производится с точностью до второго знака после запятой.

Базовые ставки по транспортному налогу определены п. 1 ст. 361 Налогового кодекса. При этом региональные власти вправе увеличить или уменьшить их, но не более чем в пять раз.

Налог, подлежащий уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства. Если транспортное средство имеет несколько двигателей, то налоговая база по нему определяется как сумма мощностей двигателей в лошадиных силах.

$$TN = NB \cdot NS \cdot K, \quad (4)$$

где TN – сумма налога (руб.);

НБ - налоговая база (мощность двигателя), л.с.;

НС – налоговая ставка (руб./ л. с.);

К – поправочный коэффициент.

В отдельных случаях при исчислении суммы налога применяются специальные коэффициенты. Коэффициент определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. Значение коэффициента указывается в виде десятичной дроби с точностью до сотых долей.

Месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц.

В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается за один полный месяц.

Если региональным законом о транспортном налоге установлены дифференцированные налоговые ставки с учетом срока полезного использования транспортных средств, то срок использования определяется в календарных годах начиная с года выпуска транспортного средства. Соответствующее количество лет определяется по состоянию на 1 января текущего года с того года, который следует за годом выпуска транспортного средства.

Если у налогоплательщика имеются льготы, то сумма налога исчисляется с их учетом.

Таблица 48

Исчисление налоговых льгот

Льгота	Исчисление льготы
Освобождение от налогообложения	$НЛ = НБ \cdot НС \cdot К$
В виде уменьшения суммы налога в процентах	$НЛ = \frac{ТН \cdot x\%}{100\%}$
В виде снижения налоговой ставки	$ТН' = НБ \cdot НС' \cdot К$, $НЛ = ТН - ТН'$

Примечания: НЛ – налоговая льгота,

x% - число процентов, на которое сума налога уменьшается,

НС - пониженная налоговая ставка,

ТН – сумма налога, рассчитанная по пониженной налоговой ставке.

По транспортному налогу предусмотрены авансовые платежи.

Авансовый платеж равен $\frac{1}{4}$ от произведения налоговой базы и налоговой ставки.

При расчете авансовых платежей также применяется специальный поправочный коэффициент.

Сумма (доплата за год), которую организации обязаны будут заплатить в конце IV квартала (по итогам года), равна разнице между налогом, рассчитанным за год, и суммой уплаченных в течение этого года авансовых платежей (авансы по транспортному налогу рассчитывают без нарастающего итога).

Расчеты по авансовым платежам за каждый отчетный период фирмам необходимо сдать не позднее 30 апреля, 31 июля и 31 октября соответственно, налоговую декларацию – не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Отчетность сдают в налоговую инспекцию по месту регистрации транспортных средств, а по месту нахождения транспортных средств фирмам необходимо уплатить сам налог и авансовые платежи по нему.

Форма налоговой декларации по транспортному налогу и порядок ее заполнения утверждены приказом Минфина России от 13.04.2006 № 65н «Об утверждении формы налоговой декларации по транспортному налогу и порядка ее заполнения». Данный документ применяется с 2006 года.

При заполнении декларации следует учитывать, что сумма налога к уплате в бюджет определяется как разница между исчисленной величиной налога и суммами авансовых платежей, подлежащих уплате в налоговом периоде (п. 2 ст. 362 НК РФ). В табл. 49 приведены основные записи на счетах бухгалтерского учета по начислению и пречислению налога.

Таблица 49

**Отражение в бухгалтерском учете начисления и перечисления
транспортного налога**

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций	Первичные документы
26	68	Начислен транспортный налог	Налоговая декларация по транспортному налогу, бухгалтерская справка
68	51	Уплачен транспортный налог	Платежное поручение, выписка банка по расчетному счету

Краткая характеристика транспортного налога приведена в табл. 50.

Краткая характеристика налога

Элемент налога	Признаются
<p>Объект налогообложения (ст. 358 НК РФ)</p>	<p>Автомобили, автобусы, мотопциклы, мотороллеры и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, а также снегоходы и мотосани, самолеты, вертолеты и другие воздушные транспортные средства, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные транспортные средства</p> <p>Не входят в объекты налогообложения следующие транспортные средства:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не выше 5 лошадиных сил; 2) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке; 3) промысловые морские и речные суда; 4) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основными видами деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок; 5) тракторы и самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции; 6) транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба; 7) транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом; 8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы; 9) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов

<p>Налоговая база (ст. 359 НК РФ)</p>	
<p>Транспортные средства, имеющие двигатель</p>	<p>Мощность двигателя в лошадиных силах</p>
<p>Воздушные транспортные средства, для которых определяется тяга реактивного двигателя</p>	<p>Паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы</p>
<p>Водные несамостоятельные средства</p>	<p>Валовая вместимость в регистровых тоннах</p>
<p>Другие объекты налогообложения, не указанные выше</p>	<p>Единица транспортного средства</p>

Налоговые ставки	<p>Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно – 10 свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно – 33 свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно – 44 свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно – 66 свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт) – 132.</p> <p>Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): до 20 л.с. (до 14,7 кВт) включительно – 3,28 свыше 20 л.с. до 35 л.с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно – 6,6 свыше 35 л.с. (свыше 25,74 кВт) – 16,52.</p> <p>Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): до 200 л.с. (до 147,1 кВт) включительно – 28 свыше 200 л.с. (свыше 147,1 кВт) – 54.</p> <p>Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно – 25 свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно – 40 свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно – 50 свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно – 65 свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт) – 80.</p> <p>Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы) – 15.</p> <p>Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): до 50 л.с. (до 36,77 кВт) включительно – 15 свыше 50 л.с. (свыше 36,77 кВт) – 25,5.</p> <p>Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно – 18,75</p>
------------------	---

	<p>свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт) – 37,5.</p> <p>Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно – 37,5 свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт) – 75.</p> <p>Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно – 47,5 свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт) – 93,75</p>
<p>Налоговые льготы</p>	<p>Освобождаются от уплаты налога следующие категории налогоплательщиков:</p> <p>1) Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, Герои Социалистического Труда, полные кавалеры ордена Славы, полные кавалеры ордена Трудовой Славы за одно транспортное средство с мощностью двигателя до 100 л.с. включительно по выбору (заявлению) налогоплательщика;</p> <p>2) сельскохозяйственные товаропроизводители за грузовые автомобили, автобусы, другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу</p>
<p>Налоговый период</p>	<p>Календарный год</p> <p>Отчетные периоды – I, II, III кварталы</p>

Тесты

1. Что является отчетным периодом по транспортному налогу?
 - а) год;
 - б) квартал;
 - в) месяц;
 - г) все вышеперечисленное.

2. Объектом налогообложения являются:
 - а) весельные лодки;
 - б) трактора;
 - в) теплоходы;
 - г) промысловые, речные и морские суда.

3. Налоговые ставки устанавливаются:
 - а) в зависимости от мощности двигателя;
 - б) в зависимости от массы.

4. Налоговые ставки могут быть изменены (увеличены / уменьшены) законами субъектов РФ не более чем в:
 - а) 5 раз;
 - б) 4 раза;
 - в) 3 раза;
 - г) 10 раз.

5. Что является налоговым периодом?
 - а) год;
 - б) квартал;
 - в) месяц;
 - г) все вышеперечисленное.

6. Куда списывается начисленный транспортный налог?
 - а) общехозяйственные расходы;
 - б) общепроизводственные расходы;
 - в) расходы вспомогательного производства;
 - г) расходы основного производства.

7. В каких документах отражается мощность двигателя транспортного средства?
 - а) техническая документация ТС;
 - б) регистрационные документы ТС;
 - в) сведения, предоставляемые регистрирующими органами;
 - г) техническая документация ТС и регистрационные документы ТС.

8. Налоговая база по транспортному налогу определяется отдельно по каждому транспортному средству в отношении следующих транспортных средств:

а) транспортных средств, имеющих двигатели (за исключением воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя);

б) воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя и водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость;

в) в отношении водных и воздушных транспортных средств, кроме воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, и водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость;

г) а) и б) верны.

9. Каков порядок исчисления и уплаты транспортного налога, когда снятие с регистрации транспортного средства в одном субъекте РФ и его регистрация в другом субъекте РФ на одну ту же организацию осуществляется в одном месяце?

а) месяц регистрации и месяц снятия принимаются за полный месяц;

б) налог исчисляется пропорционально дате владения ТС;

в) налог не исчисляется за месяц регистрации и снятия с учета;

г) налог исчисляется только при регистрации.

10. В случае регистрации (снятия с учета) транспортного средства в течение налогового периода сумма налога исчисляется:

а) за весь налоговый период;

б) в половинном размере;

в) пропорционально времени, в течение которого транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, исключая месяц регистрации;

г) пропорционально времени, в течение которого транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, включая месяц регистрации.

11. Если транспортное средство угнано в течение налогового периода и находится в розыске, то налог:

а) не уплачивается;

б) уплачивается в половинном размере;

в) уплачивается или не уплачивается в зависимости от законодательных актов субъектов РФ.

Задачи

Ситуация 1

Транспортные средства, зарегистрированные на организацию, представлены в табл. 51.

Транспортные средства, зарегистрированные на ООО «Альфа»

Транспортное средство	Идентификационный номер	Регистрационный знак	Мощность двигателя
Грузовой автомобиль УРАЛ-44 202-0321-41	VIN HRW45600I125Y7	C142ko45rus	230 л.с.
Легковой автомобиль ВАЗ-2115-91	VIN UYTS78G456822	A506ec45rus	135 л.с.
Автобус ГАЗ-3221 2.3	VIN XTH32210030343673	a152gm45rus	147 кВт
Легковой автомобиль ВАЗ-21099	VIN 34HGT094736251	p78ox45rus	Январь – июль – 80 л.с., август – декабрь – 81 кВт

На организацию также зарегистрирована весельная лодка.

В сентябре 2009 года легковой автомобиль ВАЗ-2115-91 угнан. Этот факт подтвержден справкой ГУВД России.

В марте 2009 года организацией был приобретен автобус ГАЗ-3221 2.3. В июле 2009 года на автомобиле ВАЗ-21099 заменен и зарегистрирован двигатель. Мощность старого двигателя — 80 л.с., нового — 81 кВт.

Региональным законом «О транспортном налоге на территории Курганской области» предусмотрены следующие налоговые ставки (с каждой лошадиной силы):

- для легковых автомобилей с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно — 10 руб.;

- для легковых автомобилей с мощностью двигателя свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,3 кВт) включительно — 33 руб.;

- для автобусов с мощностью двигателя до 200 л.с. (147,1 кВт) включительно – 22 руб.;

- для грузовых автомобилей с мощностью двигателя свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно — 56 руб.

Дифференциация ставок в зависимости от срока использования транспортного средства законом не предусмотрена.

Налоговые льготы на организацию не распространяются. В течение 2009 года начислены авансовые платежи в размере 7890 руб.

Рассчитать сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

Ситуация 2

ОАО «Актив» в январе 2009 года купило и зарегистрировало в ГИБДД два автомобиля - «Жигули» и «Волгу». Мощность их двигателей:

- у «Жигулей» - 75 лошадиных сил;
- у «Волги» - 130 лошадиных сил.

Первую машину «Актив» снял с учета в ГИБДД в феврале 2009 года. «Волга» принадлежала фирме весь год.

В регионе по транспортному налогу установлены такие же ставки, как в Налоговом кодексе.

Рассчитать налог за 2009 год и отразить в бухгалтерском учете.

Ситуация 3

В марте 2009 года П.А. Беспалов, проживающий в г. Москве, приобрел легковой автомобиль с мощностью двигателя 200 л. с. В этом же месяце транспортное средство зарегистрировали в ГИБДД. До конца года автомобиль не был снят с регистрационного учета. Ставка налога для автомобиля с указанными характеристиками составляет 45 руб. за 1 л. с. Определить сумму транспортного налога, которую Беспалов заплатит по этому автомобилю за 10 месяцев 2009 года.

Ситуация 4

ООО «Мираж» оказывает автотранспортные услуги по перевозке пассажиров, имеет на балансе 5 легковых автомобилей с мощностью двигателя 95 л. с., 3 легковых автомобиля с мощностью 130 л.с. и 1 с мощностью 255 л. с. Рассчитать сумму авансового платежа с учетом того, что время владения транспортными средствами отчетного периода составляет 3 полных месяца.

Ситуация 5

ООО «Альфа» имеет в собственности легковой автомобиль с мощностью двигателя 75 л.с. Кроме этого, ООО «Альфа» 13 августа 2009 г. приобрело в собственность еще один легковой автомобиль с мощностью двигателя 200 л.с., зарегистрированный 15 августа 2009 г. Необходимо исчислить сумму транспортного налога, которую должна уплатить организация в налоговом периоде (для расчета используйте следующие ставки: легковой автомобиль с мощностью двигателя до 100 л.с. – 22 руб., с мощностью двигателя до 200 л.с. – 43 руб.).

Ситуация 6

ООО «ВИО» зарегистрировано в Курганской области и имеет на балансе 3 автомобиля. Мощность их двигателей составляет:

- ВАЗ-21093 – 70 л.с.;
- ВАЗ-21043 – 72 л.с.;
- Mercedes C 200 – 129 л.с.

ООО «ВИО» продало в апреле 2009 года автомобиль Mercedes C 200 с мощностью двигателя 129 л.с. Рассчитать транспортный налог за 2009 год и отразить операции в учете.

Ситуация 7

Организация имела в собственности автомобиль, мощность двигателя которого составляет 110 л.с. В марте текущего года организация провела его капитальный ремонт и поставила новый двигатель мощностью 135 л.с. Рассчитать сумму транспортного налога. Отразить начисление налога на счета бухгалтерского учета. Учесть, что в регионе по транспортному налогу установлены иные ставки, чем в Налоговом кодексе: 33,00 руб. за 1 л.с. при мощности двигателя от 100 л.с. до 150 л.с.

Ситуация 8

ООО «Эльсфера» приобрело 10 мая 2009 года легковой автомобиль KIA Rio мощностью 97 л.с. и зарегистрировало его в Кургане. В августе ООО «Эльсфера» заменило и зарегистрировало в автомобиле двигатель мощностью в 120 л.с. 23 ноября ООО «Эльсфера» продало автомобиль KIA Rio ОАО «Авто-Плюс». Рассчитать сумму транспортного налога у ООО «Эльсфера» и отразить операции в бухгалтерском учете.

Ситуация 9

Мощность двигателя транспортного средства составляет 150 л. с. В мае 2009 г. налогоплательщик заменил и зарегистрировал новый двигатель, мощность которого составляет 180 л. с. Рассчитать сумму налога, подлежащую к уплате за 2009 год, отразить операции в учете.

Ситуация 10

В начале года ООО «Норд» (организация, реализующая инвестиционные проекты на территории Курганской области) купило для строительства на инвестиционной площадке грузовой автомобиль, мощность двигателя которого составляет 90 л. с. Транспортное средство эксплуатировалось до конца года. Необходимо рассчитать сумму транспортного налога, которую нужно уплатить в 2010 году. Отразить операции в бухгалтерском учете.

9.2. Земельный налог

Плательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, муниципального образования (расположенные в пределах городов Москва, Санкт - Петербург), на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения:

1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, т. е. занятые особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;

3) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

4) земельные участки из состава земель лесного фонда;

5) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами водного фонда.

Налоговая база выявляется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Кадастровая стоимость земельного участка рассчитывается в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок.

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра.

Налогоплательщики - физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, определяют налоговую базу самостоятельно.

Налоговая база для каждого налогоплательщика, являющегося физическим лицом, исчисляется налоговыми органами.

Налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 рублей на одного налогоплательщика для следующих категорий граждан:

1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;

2) инвалидов, имеющих III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лиц, которые имеют I или II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 года без вынесения заключения о степени ограничения способности к трудовой деятельности;

3) инвалидов с детства;

4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;

5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» (в редакции Закона Российской Федерации от 18 июня 1992 года № 3061-1), в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 года № 175-ФЗ «О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении “Маяк” и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча» и в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 года № 2-ФЗ «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне»;

6) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

7) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму производится на основании документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы и представляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения земельного участка.

Если размер не облагаемой налогом суммы превышает размер налоговой базы, определенной в отношении земельного участка, то налоговая база принимается равной нулю.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков пропорционально его доле в общей долевой собственности.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности, выявляется для каждого из налогоплательщиков в равных долях.

Если приобретателями (покупателями) здания, сооружения или другой недвижимости выступают несколько лиц, то налоговая база в отношении части земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, для указанных лиц определяется пропорционально их доле в праве собственности (в площади) на указанную недвижимость.

Налоговым периодом является календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков - организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

Представительный орган муниципального образования вправе не устанавливать отчетный период.

Налоговые ставки не могут превышать:

1) 0,3 % в отношении земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;

- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса или приобретенных для жилищного строительства;

- приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

2) 1,5 % в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Освобождаются от налогообложения:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

2) организации в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

3) религиозные организации в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

4) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %, в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;

организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 %, в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

5) организации народных художественных промыслов в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

6) физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;

7) организации - резиденты особой экономической зоны в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на пять лет с момента возникновения права собственности на каждый земельный участок.

Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Например, компания имеет один земельный участок сельскохозяйственного назначения, его кадастровая стоимость - 1 500 000 руб. Для земель сельскохозяйственного назначения ставка равна 0,3 %.

Сумма земельного налога составит: $(0,3 \times 1\,500\,000) : 100 = 4500$ руб.

Налогоплательщики - физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, и налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно.

Сумма налога (сумма авансовых платежей по налогу), подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, определяется налоговыми органами.

Представительный орган муниципального образования при установлении налога вправе предусмотреть уплату в течение налогового периода не более двух авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков, являющихся физическими лицами и уплачивающих налог на основании налогового уведомления.

Сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате налогоплательщиком - физическим лицом, исчисляется как произведение соответствующей налоговой базы и доли налоговой ставки в размере, не превышающем одной второй налоговой ставки в случае установления одного авансового платежа и одной третьей налоговой ставки в случае установления двух авансовых платежей.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога исчисленной и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по налогу.

Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении первого, второго и третьего квартала текущего налогового периода как одну четвертую соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы муниципальных образований ежегодно до 1 февраля года, являющегося налоговым периодом, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

По результатам проведения государственной кадастровой оценки земель кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января календарного года должна быть доведена до сведения налогоплательщиков не позднее 1 марта этого года.

Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают налог и авансовые платежи по налогу на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом.

Налогоплательщики - организации или физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, предоставляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по налогу.

Форма налоговой декларации по налогу утверждается Министерством финансов Российской Федерации.

Налогоплательщики - организации или физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, уплачивающие в течение налогового периода авансовые платежи по налогу, по истечении отчетного периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговый расчет авансовых платежей по налогу.

Форма налогового расчета авансовых платежей по налогу утверждается Министерством финансов Российской Федерации.

Налоговые декларации по налогу представляются налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Расчеты сумм по авансовым платежам по налогу представляются налогоплательщиками в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

В табл. 52 приведена краткая характеристика основных элементов земельного налога.

Краткая характеристика налога

Элемент налога	Характеристика
Налогоплательщики (ст. 388 НК РФ)	<p>Организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) проживания или праве пожизненно наследуемого владения (кроме арендаторов).</p> <p>Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды</p>
Налоговая база (ст. 390 НК РФ)	<p>Кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения, определяемая в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации на 1 января каждого года</p>
Порядок определения налоговой базы (ст. 391 НК РФ)	<p>Налоговая база в отношении доли земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования, определяется как доля кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональная указанной доле земельного участка.</p> <p>Налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.</p>
	<p>Организации и индивидуальные предприниматели определяют самостоятельно, для физических лиц рассчитывается налоговыми органами.</p> <p>Уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 рублей для следующих категорий налогоплательщиков:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы; 2) инвалидов, имеющих III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лиц, которые имеют I или II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 года без вынесения заключения о степени ограничения способности к трудовой деятельности; 3) инвалидов с детства; 4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий; 5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС»;

Продолжение табл. 52

	<p>б) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;</p> <p>7) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику</p>
<p>Налоговый (отчетный) период (ст. 393 НК РФ)</p>	<p>Налоговым признается календарный год. Отчетными для организаций и индивидуальных предпринимателей являются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года</p>
<p>Налоговые ставки (ст. 394 НК РФ)</p>	<p>0,3 % для земельных участков -сельскохозяйственного назначения; -занятых жилищным фондом или предоставленных для жилищного строительства; -личного хозяйства, садоводства, огородничества, животноводства; 1,5 % для прочих земельных участков</p>
<p>Налоговые льготы (ст. 395 НК РФ)</p>	<p>Имеют организации: уголовно-исполнительной системы; занятые государственными автомобильными дорогами; религиозные; инвалидов; народных художественных промыслов; резиденты особой экономической зоны сроком на 5 лет с момента возникновения права собственности. Кроме того, физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока</p>
<p>Исчисление налога и авансовых платежей (ст. 396 НК РФ)</p>	<p>Осуществляется не более 2 авансовых платежей. 1(2) авансовых платежей: Сумма авансового платежа = налоговая база x 1/2(3) ставки. Жилищное строительство - не более (более) 3 лет, индивидуальное строительство - более 10 лет: Сумма авансового платежа = налоговая база x ставка x 2(4)</p>
<p>Налоговая декларация (ст. 398 НК РФ)</p>	<p>Организации или индивидуальные предприниматели представляют в налоговый орган налоговую декларацию по налогу или авансовый платеж не позднее 1 февраля. Расчет сумм по авансовым платежам представляется в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом</p>

Тесты

1. Налогоплательщиками земельного налога признаются:

а) организации, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения;

б) организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды;

в) организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения;

г) организации в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

2. На какую не облагаемую земельным налогом сумму уменьшается налоговая база для определенных категорий налогоплательщиков?

а) 10000 рублей;

б) 15000 рублей;

в) 20000 рублей;

г) 30000 рублей.

3. Отчетным периодом для налогоплательщиков земельного налога – организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признается:

а) год;

б) полугодие;

в) квартал;

г) первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

4. Налоговые ставки по земельному налогу не могут превышать:

а) 0,3% и 2%;

б) 0,5 % и 1,5%;

в) 0,3 % и 1,5 %;

г) 0,5 % и 2 %.

5. Налогоплательщики земельного налога, являющиеся физическими лицами:

а) уплачивают не более двух авансовых платежей;

б) уплачивают не более трех авансовых платежей;

в) уплачивают не более четырех авансовых платежей;

г) никогда не уплачивают авансовые платежи.

6. Расчеты сумм авансовых платежей по земельному налогу представляются налогоплательщиками:

а) не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом;

б) не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;

в) в течение налогового периода не позднее первого числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом;

г) в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

7. Как в бухгалтерском учете отразится начисленная сумма земельного налога?

а) Д 20,23,29 К 684;

б) Д 26 К 68;

в) Д 91 К 68.

8. Налоговая база для организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся плательщиками земельного налога:

а) исчисляется по-разному;

б) одинакова и равна рыночной стоимости земли;

в) для организаций - кадастровая стоимость, для индивидуальных предпринимателей - рыночная стоимость;

г) одинакова для всех и равна кадастровой стоимости.

9. Налоговая база по земельному налогу определяется:

а) как площадь земельного участка;

б) как кадастровая стоимость земельного участка

в) как рыночная стоимость земельного участка;

г) как стоимость объектов, находящихся на территории земельного участка.

10. Как производится налогообложение для многоквартирного жилого дома?

а) на основании уведомления налогового органа;

б) согласно кадастровой стоимости жилого дома;

в) согласно сведениям, представленным из муниципальных образований;

г) все три варианта верны.

11. Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется:

а) для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности;

б) как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки;

в) для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка;

г) для каждого налогоплательщика как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки, пропорциональное его доле в общей долевой собственности.

12. Для применения налоговой ставки 0,1% необходимо:

а) чтобы земельный участок был отнесен к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования;

б) чтобы земельный участок использовался для сельскохозяйственного производства;

в) одновременное соблюдение двух условий.

13. Организация в июле 2009 года купила участок земли. Нужно ли платить земельный налог при упрощенной системе налогообложения?

а) необязательно, применение спец. режимов освобождает от исчисления и уплаты земельного налога;

б) обязательно, применение спец. режимов не освобождает от исчисления и уплаты земельного налога;

в) земельный налог организация должна будет уплатить со следующего 2010 года;

г) Налоговый кодекс данную ситуацию не регламентирует.

14. Обязанность по исчислению суммы земельного налога налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, в отношении земельных участков, не используемых ими в предпринимательской деятельности, возлагается на:

а) налоговые органы;

б) государственные органы;

в) налогоплательщиков;

г) государственные органы или налогоплательщиков.

15. Льготный порядок уплаты земельного налога у налогоплательщика возникает с начала:

а) квартала, следующего за месяцем, в котором возникло право на льготы;

б) месяца, в котором возникло право на льготу;

в) месяца, следующего за месяцем получения льготы.

Задачи

Ситуация 1

ООО «Промышленная компания» имеет один земельный участок сельскохозяйственного назначения и один земельный участок под производственным объектом. Их кадастровая стоимость - 1 500 000 руб. и 700 000 руб. соответственно.

1. Рассчитать авансовые платежи за I, II, III кварталы и сумму налога, подлежащую уплате в бюджет по итогам налогового периода.

2. Составить бухгалтерские проводки.

Ситуация 2

ООО «Промышленная компания» приобрело в собственность земельный участок для жилищного строительства и год строит многоэтажный жилой дом. Кадастровая стоимость земельного участка — 1 500 000 руб.

1. Рассчитать авансовые платежи за I, II, III кварталы и сумму налога, подлежащую уплате в бюджет по итогам налогового периода.

2. Составить бухгалтерские проводки.

Ситуация 3

Гражданин купил 14 февраля текущего года земельный участок для жилищного строительства. Кадастровая стоимость участка составляет 1 500 000 руб. Этот гражданин освобожден от уплаты авансовых платежей.

1. Рассчитать сумму земельного налога.
2. Составить бухгалтерские проводки.

Ситуация 4

Организации необходимо заплатить авансовые платежи по налогу за земельный участок, приобретенный в собственность для жилищного строительства 8 февраля текущего года. Права на данный земельный участок зарегистрированы этим же числом. Кадастровая стоимость земельного участка составляет 1 млн 200 тыс. руб. Налоговая ставка установлена в размере 0,3%.

1. Рассчитать авансовые платежи за I, II, III кварталы и сумму налога, подлежащую уплате в бюджет по итогам налогового периода.
2. Составить бухгалтерские проводки.

Ситуация 5

ООО «Вариант» приобрело земельный участок 5 марта. Его кадастровая стоимость составляет 1 200 000 рублей. Налоговая ставка, утвержденная муниципалитетом, составляет 1,5 %.

1. Рассчитать авансовые платежи за I, II, III кварталы и сумму налога, подлежащую уплате в бюджет по итогам налогового периода.
2. Составить бухгалтерские проводки.

Ситуация 6

ЗАО «Полет» владеет земельным участком № 1. Он приобретен в собственность в 2007 году и расположен в сельской местности. Его кадастровая стоимость — 3 000 000 руб. На территории муниципального образования, где расположен участок, земельный налог введен с 1 января 2009 года. В отношении земель сельскохозяйственного назначения налоговая ставка в данном муниципальном образовании составляет 0,3%. Кроме того, с 15 февраля 2009 года 10% площади этого участка освобождаются от уплаты налога представительными органами муниципального образования. Помимо участка № 1 с 16 марта 2006 года ЗАО «Полет» владеет 50-процентной долей в праве собственности на земельный участок № 2 стоимостью 2 000 000 руб. Он расположен в том же муниципальном образовании и занят объектами ЖКХ. Ставка налога по землям, занятым инфраструктурой ЖКХ, в соответствии с нормативным актом местного органа власти составляет 0,15%. Кроме того, этим же актом для налогоплательщиков, владеющих участками, занятыми инфраструктурой ЖКХ, предусмотрена не облагаемая налогом сумма в размере 20 000 руб. Определить общую сумму земельного налога, подлежащую уплате в бюджет за 2009 год.

Ситуация 7

ЗАО «Восход» является сельскохозяйственной организацией и имеет два земельных участка, расположенных на территории муниципального образования г. Кургана. Первый участок занят пашней. Ему присвоен кадастровый номер 45:43:137522:0008 (условный). Кадастровая стоимость земельного участка, доведенная до сведения налогоплательщика, составила 3652000 руб. На втором земельном участке расположено административное здание организации. Кадастро-

вый номер участка - 45:33:137522:0009 (условный). Кадастровая стоимость – 964000 руб. Рассчитать сумму авансового платежа по земельному налогу с учетом того, что количество полных месяцев владения земельными участками составляет 3 месяца, то есть $K-t_2 = 1$.

Ситуация 8

ООО «Альфа» для жилищного строительства приобрело в собственность земельный участок кадастровой стоимостью 5 000 000 руб., на котором в течение года построило многоэтажный жилой дом. Необходимо рассчитать общую сумму земельного налога, суммы ежеквартальных авансовых платежей за I, II, III кварталы и сумму земельного налога, подлежащую уплате в бюджет по итогам налогового периода.

Ситуация 9

ООО «Вариант» приобрело земельный участок 5 марта. Его кадастровая стоимость - 1 200 000 рублей. Налоговая ставка, утвержденная муниципалитетом, составляет 1,5 %. Определить сумму налога и отразить операции в учете.

Ситуация 10

Земельный участок, находящийся на территории Курганской области, предоставлен ООО «Колосок» для производства сельскохозяйственной продукции 20 февраля 2009 г., его кадастровая стоимость составляет 3 500 000 руб., налоговая ставка установлена в размере 0,3%. Рассчитать сумму авансовых платежей в течение налогового периода и сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, отразить в бухгалтерском учете.

Ситуация 11

В соответствии с кадастровым планом земельный участок имеет кадастровый номер 45:25:01 01 06:0002 и предоставлен для обслуживания здания магазина. Кадастровая стоимость земельного участка составляет 856461,67 рублей. Рассчитать сумму платежа по земельному налогу.

Ситуация 12

Магазин «Магнолия» площадью 150 кв. м расположен в многоквартирном доме, где находятся 15 двухкомнатных квартир площадью 50 кв. м каждая и 10 трехкомнатных квартир площадью 70 кв. м каждая. Все квартиры в доме приватизированы. Кадастровая стоимость земельного участка, на котором расположен дом, равна 1 800 000 руб., а налоговая ставка составляет 0,3 % от его кадастровой стоимости.

Вопросы для итогового контроля

1. Какие уровни входят в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета и налогообложения в РФ?
2. Цель бухгалтерского учета налогооблагаемых показателей.
3. Перечислить задачи бухгалтерского учета налогооблагаемых показателей.
4. Основные виды налогооблагаемых показателей.
5. На каких счетах бухгалтерского учета отражается информация, необходимая для исчисления налогооблагаемых показателей?
6. Приемы и способы бухгалтерского и налогового учета.
7. В каком случае налог считается установленным?
8. Налогового учет, его задачи.
9. Основные существенные элементы налога.
10. Какие элементы налога не могут иметь альтернативный характер?
11. На чем основываются данные налогового учета?
12. Какие данные должен содержать расчет налоговой базы по налогу на прибыль?
13. Какие данные должен содержать расчет налоговой базы по НДС?
14. Какие данные должен содержать расчет налоговой базы по НДФЛ?
15. Какие данные должен содержать расчет налоговой базы по страховым взносам?
16. Дать характеристику моделям взаимодействия бухгалтерского и налогового учетов.
17. Выделите разные методы (несовпадающие и совпадающие) в бухгалтерском и налоговом учетах.
18. Порядок определения налоговой базы по налогу на имущество.
19. Правила определения остаточной стоимости амортизируемого имущества для целей исчисления налога на имущество.
20. В чем разница в учете имущества для целей исчисления налога на имущество и для целей определения налога на прибыль?
21. Порядок определения налоговой базы по НДФЛ
22. Виды налоговых вычетов и порядок их предоставления, предусмотренные главой 23 Налогового кодекса.
23. Порядок определения налоговой базы по страховым взносам.
24. Порядок определения налоговой базы по НДС.
25. Первичные документы и учетные налоговые регистры по НДС, требования по их оформлению.
26. Порядок отражения в бухгалтерском учете начисления и перечисления НДС.
27. Порядок определения налоговой базы по акцизам.
28. Порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль.
29. Характеристика постоянных и временных разниц согласно ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».
30. Порядок определения налоговой базы по транспортному налогу.
31. Порядок определения налоговой базы по земельному налогу.

Таблица 53

Ответы на тесты

№ вопроса	НДС	Акцизы	Налог на имущество	НДФЛ	Страховые взносы	Налог на прибыль	Транспортный налог	Земельный налог
1	а	Г	в	а	Г	в	б	в
2	б	Г	в, Г	а, б, в	Г	в	б	а
3	а, Г	а	в	б	Г	в	а	Г
4	а, в	а	в	а	д	а, б	а	в
5	а, б	Г	Г	а	б	в	а	а
6	в	а	в	Г	а	в	а	Г
7	а	в	б	б	д	Г	Г	б
8	а, б	Г	б	Г	а	а	Г	Г
9	а	а	а	а	б	Г	а	а
10	в	Г	б	Г	Г	б	Г	Г
11	в		а	Г	б, в	в	в	а
12	а		б	б	б	а		в
13	в					в		б
14	Г					а		а
15	б, в					Г		в
16	в					а		
17	а					в		
18	а							

Глоссарий

А

Агрессивная среда – совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации.

Азартная игра – основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора) по правилам, установленным организатором игорного заведения (организатором тотализатора).

Акцизная марка — вид фискальных марок для оплаты акцизного сбора на отдельные виды товаров народного потребления, такие как, например, вино и табак. Применение акцизных марок позволяет государству своевременно обнаруживать товары, не оплаченные акцизным сбором, а покупателю гарантирует качество и количество покупаемого товара. Выпускается во многих странах.

Акциз – федеральный косвенный налог, взимаемый с налогоплательщиков, производящих и реализующих подакцизную продукцию. Включается в цену подакцизного товара и оплачивается покупателем (гл. 22 НК РФ).

Аналитические регистры налогового учета – разработочные таблицы, ведомости, журналы, книги, в которых группируются данные первичных учетных документов для формирования налоговой базы без отражения на счетах бухгалтерского учета. Могут существовать как на бумажных носителях, так и в электронном виде (ст. 314 НК РФ).

Б

База для начисления страховых взносов – это сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных плательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу физических лиц (за исключением сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами в соответствии с законодательством).

Базовая доходность – условный месячный доход, который установлен для каждого вида деятельности в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя (единица площади, численность работающих, единица производственной мощности и другие), характеризующего определенный вид деятельности в различных сопоставимых условиях.

В

Взаимозависимые лица – физические лица и организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности (ст. 20 НК РФ).

Взыскание налога – осуществляемое налоговым органом принудительное отчуждение принадлежащих лицу на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств или другого имущества в случае неисполнения (неполного исполнения) этим лицом обязанности по уплате налога; производится в судебном порядке.

Вмененный доход – потенциально возможный валовой доход плательщика единого налога за вычетом потенциально необходимых затрат, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода, на основе данных, полученных путем статистических исследований, в ходе проверок налоговых и иных государственных органов, а также оценки независимых организаций.

Возвратные отходы – остатки материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства, частично утратившие потребительские качества и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

Возмещение НДС (зачет, возврат) налогоплательщику – сумма превышения налоговых вычетов над общей суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения; осуществляется по итогам налогового периода после представления налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган и проведения камеральной налоговой проверки.

Д

Дата осуществления выплат и иных вознаграждений по страховым взносам – 1) день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника (физического лица, в пользу которого осуществляются выплаты и иные вознаграждения) – для выплат и иных вознаграждений, начисленных организациями и индивидуальными предпринимателями; 2) день осуществления выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица – для плательщиков – физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями.

Дивиденд – любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации (ст. 43 НК РФ).

Документация кассовых операций – способ регистрации кассовых операций в учетных документах и сами учетные документы; к ним относятся приходные кассовые ордера, по которым касса принимает наличные деньги; расходные кассовые ордера, платежные ведомости, заявления на выдачу денег, счета и др., по которым касса выдает наличные деньги; журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров; кассовая книга; журнал-ордер № 1; ведомость № 1; журнал-ордер № 3; бланки строгой отчетности (трудовые книжки и вкладные листы к ним, квитанции путевых листов автотранспорта и т.п.); акт инвентаризации денежных средств в кассе (ф. № инв. 15); справка о кассовых операциях.

Долговые обязательства – кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления (ст. 269 НК РФ).

Доход организации – увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Е

Единица налогообложения – единица масштаба, которая используется для количественного выражения налоговой базы.

Единый социальный налог (ЕСН) – федеральный налог, предназначенный для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь, т.е. организации и индивидуальные предприниматели должны производить отчисления от начисленных в пользу работников выплат в Федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ (ФСС РФ) и в Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования (ФФОМС и ТФОМС) (гл. 24 НК РФ).

З

Земельный налог – это местный налог, формирующий доходную базу местного бюджета; вводится нормативно-правовым актом местного представительного органа; уплачивают организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

И

Игорный бизнес – предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

Изъятия – льготы, направленные на освобождение от налогообложения отдельных предметов.

Индивидуальные предприниматели – физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы (ст. 11 НК РФ).

Источник налога – доход субъекта либо носителя налога, из которого вносится оклад налога.

К

Кадастр – систематизированный свод сведений, составляемый путем непрерывных наблюдений над объектом.

Кадастровая стоимость земельного участка – расчетная величина ориентировочной рыночной стоимости земельного участка, установленная на определенную календарную дату с использованием федеральных стандартов

оценки и методических указаний по проведению работ по государственной кадастровой оценке.

Комбинированные налоговые ставки — при исчислении используется комбинация адвалорных и твердых налоговых ставок, при этом чаще всего уплате подлежит большая из исчисленных сумм. Например, 10 % от таможенной стоимости, но не менее 0,5 евро за килограмм.

Концессионное соглашение – это соглашение, по которому одна сторона (концессионер) обязуется за свой счет создать и (или) реконструировать определенное этим соглашением недвижимое имущество (далее – объект концессионного соглашения), право собственности на которое принадлежит или будет принадлежать другой стороне (концеденту), осуществлять деятельность с использованием (эксплуатацией) объекта концессионного соглашения, а концедент обязуется предоставить концессионеру на срок, установленный этим соглашением, права владения и пользования объектом концессионного соглашения для осуществления указанной деятельности.

Л

Лицензия – разрешение (право) на осуществление лицензируемого вида деятельности при обязательном соблюдении лицензионных требований и условий, выданное лицензирующим органом юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю (ст. 2 Федерального закона от 25.09.1998 № 158-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»).

М

Масса нетто – это количество нефти за вычетом отделенной воды,путного нефтяного газа и примесей, а также за вычетом содержащихся в нефти во взвешенном состоянии воды, хлористых солей и механических примесей, определенных лабораторными анализами.

Материальная выгода - экономическая выгода в денежной или натуральной форме, которую можно оценить и определить в качестве дохода в соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации.

Масштаб налога – установленная законом характеристика измерения предмета налога.

Метод кассовый – метод признания выручки и финансового результата в момент получения денежных средств в оплату поставленной продукции.

Местные налоги и сборы – налоги и сборы, устанавливаемые Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, вводимые в действие в соответствии с НК РФ, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований (ст. 15 НК РФ).

Метод корректировок – одно из направлений взаимодействия налогового и бухгалтерского учета, предусматривающее ведение на предприятии бух-

галтерского учета с гибкой аналитикой, позволяющей учитывать отклонения, возникающие при различии в правилах учета хозяйственных операций.

Метод налогообложения – порядок изменения ставки налога в зависимости от роста налоговой базы.

Минимальный налог – налог, который рассчитывается при применении упрощенной системы налогообложения (в случае использования налоговой базы «Доходы минус расходы») в размере 1% налоговой базы «Доходы». Минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма налога, исчисленного в общем порядке, меньше суммы исчисленного минимального налога. Сумма минимального налога рассчитывается за календарный год. Расчет минимального налога производится по следующей формуле: $MH = NB \times 1\%$, где NB – налоговая база, исчисленная нарастающим итогом с начала года до конца налогового периода. Налоговой базой в целях расчета минимального налога являются доходы, определяемые в соответствии со ст. 346.15 НК РФ.

Модернизация – это работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

Н

Налог – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (ст. 8 НК РФ).

Налог на добавленную стоимость (НДС) — налог, которым облагается вклад предприятия (фирмы) в рыночную ценность производимого ею товара или услуги.

Налоговая база НДС – это стоимостная характеристика объекта налогообложения НДС, определяемая отдельно по каждому виду товаров, облагаемых по разным ставкам, и выражаемая выручкой от реализации товаров, которая определяется в свою очередь исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах.

Налоговая декларация — официальное заявление налогоплательщика о полученных им за определенный период доходах и распространяющихся на них налоговых скидках и льготах. На основе налоговой декларации и действующих налоговых ставок налоговый орган осуществляет контроль за величиной налога, подлежащего уплате.

Налоговая санкция – мера ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговое бремя – мера, степень, уровень экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налогов, отвлечением их от других возможных направлений использования.

Налоговый вычет - право налогоплательщика уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии с Налоговым кодексом. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, (работ, услуг), имущественного права на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенном режиме выпуска для внутреннего потребления временного ввоза и переработки вне таможенной территории, в отношении: 1) товаров, а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения; 2) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Налоговые резиденты – это физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Налогоплательщики НДФЛ – это физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, но не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Налогоплательщики транспортного налога – это лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Налоговым периодом по транспортному налогу является календарный год.

Налоговое уведомление - требование уполномоченных должностных лиц налоговых органов об уплате налогов (сборов) либо о совершении действий, выполнении обязанностей налогоплательщиком или иным обязанным лицом (субъектом), предусмотренных действующим законодательством о налогах.

Накопленный процентный (купонный) доход – часть процентного (купонного) дохода, выплата которого предусмотрена условиями выпуска ценной бумаги и рассчитывается пропорционально количеству дней, прошедших от даты выпуска или даты выплаты предшествующего купонного дохода до даты совершения сделки.

Налог на имущество организаций – региональный прямой налог, который уплачивают российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и имеющие недвижимое имущество на территории РФ (ст. 14 НК РФ).

Налог на прибыль организаций – федеральный прямой налог, которым облагаются доходы предприятий и организаций (гл. 25 НК РФ).

Налоговая льгота – снижение размера налогообложения.

Налоговая система – совокупность налогов и сборов, пошлин и других платежей, принципов налогообложения, а также форм и методов их контроля и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Налоговая ставка – это величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговые агенты – лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов (ст. 24 НК РФ).

Налоговые кредиты – льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки или налогового оклада.

Налоговые отношения – процесс принудительного отчуждения, который имеет одностороннее движение стоимости от налогоплательщика к государству. Это часть финансовых отношений, с помощью которых происходит формирование фонда денежных средств государству, перераспределение национального дохода, регулирование и стимулирование экономики.

Налоговый период – срок, в течение которого формируется налоговая база и окончательно определяется размер налогового обязательства.

Налоговый учет – система регистрации и обобщения информации о совершаемых налогоплательщиком однородных операциях, приводящих к возникновению доходов и расходов, учитываемых в порядке, определенном Налоговым кодексом РФ и другими нормативными актами по налогообложению (гл. 25 НК РФ).

Налогооблагаемые показатели – показатели, формирующиеся в системе бухгалтерского и налогового учета, призванные обеспечивать правильное исчисление налогооблагаемой базы по каждому налогу.

Натуральная оплата труда – доход, полученный налогоплательщиком (работником) от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) или иного имущества за выполнение своих трудовых обязанностей.

Недоимка – сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок (ст. 11 НК РФ).

Нерезиденты – юридические и физические лица, не имеющие постоянного местопребывания. Налогообложению подлежат только доходы, полученные ими в данном государстве.

О

Организации – юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международных организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

Оклад налога – сумма налога, исчисленная на весь объект налога за определенный период времени, подлежащая внесению в бюджетный фонд.

Объектом налогообложения по НДС признается доход, полученный налогоплательщиками: 1) от источников в Российской Федерации и (или) от ис-

точников за пределами Российской Федерации (для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации); 2) от источников в Российской Федерации (для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации).

Объектом обложения страховыми взносами для организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой), а также по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства; кроме этого, объектом обложения признаются также выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

Объектом обложения страховыми взносами индивидуальных предпринимателей признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой), а также по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Объектом обложения страховыми взносами для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, признаются выплаты и иные вознаграждения по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам (предметом которых является выполнение работ, оказание услуг), выплачиваемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой).

Объектом налогообложения по транспортному налогу признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

П

Параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета – одно из направлений взаимодействия двух видов учета, при котором общими будут лишь первичные документы, а количество регистров налогового учета и трудоемкость работ максимальными.

Предмет налога – имущество (земля, автомобиль) и нематериальные блага (государственная символика, экономические показатели), с наличием которых закон связывает возникновение налоговых обязательств.

Плательщики сборов – организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать сборы (ст. 19 НК РФ).

Плательщики страховых взносов – это страхователи, определяемые в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования. К ним относятся лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями), и лица, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой), если в федеральном законе о конкретном виде обязательного социального страхования не предусмотрено иное.

Повышающий налоговый коэффициент не является элементом налоговой ставки и не изменяет ее размер, влияет на порядок исчисления налога, увеличивая его размер.

Р

Региональные налоги и сборы – налоги и сборы, устанавливаемые Налоговым кодексом РФ и законами субъектов Российской Федерации, вводимые в действие в соответствии с Налоговым кодексом, законами субъектов Федерации и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов Федерации (ст. 14 НК РФ).

Резиденты – юридические и физические лица, имеющие постоянное место пребывания в определенном государстве. Налогообложению подлежат их доходы, полученные на территории данного государства и за рубежом (ст. 11 НК РФ).

Работа в агрессивной среде - нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации.

Реконструкция – это переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

Рыночная котировка ценной бумаги – средневзвешенная цена ценной бумаги по сделкам, совершенным в течение торгового дня через организатора торговли.

С

Сближение налогового и бухгалтерского учета – одно из направлений взаимодействия двух видов учета, при котором отпадает необходимость ведения налоговых регистров.

Сбор – обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий) (ст. 8 НК РФ).

Сборщики налогов – должностные лица, принимающие от налогоплательщиков средства в уплату налогов и сборов и перечисляющие их в бюджет (ст. 25 НК РФ).

Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе – документ, выдаваемый налоговым органом организации или фактическому лицу, зарегистрированным в качестве налогоплательщиков (ст. 84 НК РФ).

Скидки (вычеты) – льготы, направленные на сокращение налоговой базы.

Специальный налоговый режим – особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных Налоговым кодексом РФ.

Субъект налогообложения – налогоплательщик (организация или физическое лицо), на которого возложена юридическая обязанность уплатить налог за счет собственных средств (т.е. налог должен сокращать доходы субъекта).

Существенные элементы закона о налогах – элементы, без которых налоговые обязательства и порядок исполнения закона не могут быть определены.

Сомнительный долг – любая задолженность перед налогоплательщиком, возникающая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Срок полезного использования - период, в течение которого объект основных средств или нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика.

Стандартный налоговый вычет по НДФЛ предоставляется отдельным категориям физических лиц. Его размер для каждой категории фиксированный: 3000, 1000, 500 и 400 руб. (п. п. 1 – 4 ст. 218 НК РФ). В отличие от иных налоговых вычетов стандартные налоговые вычеты не обусловлены наличием каких-либо расходов у физического лица, применять их можно ежемесячно.

Стоимость страхового года – это сумма денежных средств, которые должны поступить за застрахованное лицо по обязательному социальному страхованию в бюджет соответствующего государственного внебюджетного фонда в течение одного финансового года для предоставления этому лицу обязательного страхового обеспечения в размере, определенном законодательством РФ. Стоимость страхового года определяется как произведение минимального размера оплаты труда, установленного ФЗ на начало финансового года, за

который уплачиваются страховые взносы, и тарифа страховых взносов в соответствующий государственный внебюджетный фонд, увеличенное в 12 раз.

Стоимость остаточная – разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью основного средства и накопленной амортизацией (т.е. это оставшаяся к списанию на затраты стоимость актива).

Страховой взнос – это обязательный платеж на обязательное социальное страхование.

Счет-фактура – документ, служащий основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени), сумм налога к вычету.

Т

Техника налогообложения – система взаимосвязанных действий по определению каждого элемента налога в рамках налогового периода с целью формирования налогового обязательства и составления налоговой отчетности.

Тариф страхового взноса – это размер страхового взноса на единицу измерения базы для начисления страховых взносов.

Твердые (специфические) налоговые ставки устанавливаются в виде конкретной денежной суммы за единицу (веса, объема, штуки и др.) товара. Применяются, как правило, к готовым изделиям; в России устанавливаются в евро, например, 0,3 евро за килограмм.

У

Уплата налога по декларациям – способ уплаты налога, в соответствии с которым налогоплательщик обязан представить в определённый срок в налоговый орган официальное заявление о своих налоговых обязательствах.

Уплата налога у источника дохода – способ уплаты налога, при котором моменту получения дохода предшествует момент уплаты налога.

Уполномоченный представитель налогоплательщика – физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами, иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Ф

Федеральные налоги и сборы – налоги и сборы, устанавливаемые Налоговым кодексом РФ и обязательные к уплате на всей территории РФ (ст. 13 НК РФ).

Физическое лицо – это гражданин РФ, иностранный гражданин, а также лицо без гражданства.

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ. Части первая и вторая.
2. Гражданский кодекс РФ.
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 №129-ФЗ.
4. Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08 Приказ Минфина России от 06.10. 2008.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 Приказ Минфина России от 14.11.2002 №114н.
6. Рекомендации МНС РФ «Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса РФ».
7. Анищенко А. В. Учетная политика для целей бухгалтерского учета и налогообложения на 2007 год. – М.: ООО НИА «Налог-инфо», ООО «Статус-Кво – 97», 2007.
8. Василенко А. А., Нестеренко Н. А., Цепилова Е. С. Учет, анализ и аудит налогооблагаемых показателей. - Ростов –н/Д.: Феникс, 2009.
9. Захарьин В. Р. Налоговый учет: Практическое руководство для бухгалтера. – М: Гроссмедиа, 2007.
10. Практикум по налогам и налогообложению/ Под ред. Л. И. Гончаренко. – М.: Кнорус, 2007.
11. Шевелева Е. В., Крестьянскова А. А. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – Челябинск: Изд-во ЮУрГУ, 2006.

Учебное издание

Зотова Нина Николаевна

**ФОРМИРОВАНИЕ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
НАЛОГООБЛАГАЕМЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ**

Учебное пособие

Редактор Н.Л. Попова

Подписано к печати	Формат 60x84 $\frac{1}{16}$	Бумага тип. №1
Печать трафаретная	Усл. печ. л. 13,75	Уч. – изд. л. 13,75
Заказ	Тираж 100	Цена свободная

Редакционно-издательский центр КГУ.
640669, г. Курган, ул. Гоголя, 25.
Курганский государственный университет.