

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ОРЕНБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ДЛЯ ОБУЧАЮЩИХСЯ  
ПО ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ (по РУП 16г.)**

Б1.В.09 Налоговый учет и отчетность

**Направление подготовки (специальность) 38.04.01 Экономика**

**Профиль образовательной программы Учет, анализ и аудит**

**Форма обучения заочная**

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>1. Конспект лекций .....</b>	<b>3</b>
<b>1.1 Лекция № 1 Организация налогового учета, его назначение .....</b>	<b>3</b>
<b>1.2 Лекция № 2 Общие положения и состав налоговой отчетности.....</b>	<b>9</b>
<b>1.3 Лекция № 3 Налоговый учет и отчетность по налогу на прибыль .....</b>	<b>16</b>
<b>1.4 Лекция № 4 Основы ведения налогового учета и отчетности по НДС .....</b>	<b>24</b>
<b>1.5 Лекция № 5 Налоговый учет и отчетность по налогу на имущество.....</b>	<b>30</b>
<b>1.6 Лекция № 6 Налоговый учет и отчетность по налогу на доходы физических лиц .....</b>	<b>34</b>
<b>1.7 Лекция № 7 Налоговый учет и отчетность по специальными налоговым режимам .....</b>	<b>39</b>
<b>2. Методические указания по проведению практических занятий .....</b>	<b>47</b>
<b>2.1 Практическое занятие № ПЗ-1 Организация налогового учета, его назначение...47</b>	<b>47</b>
<b>2.2 Практическое занятие № ПЗ-2 Общие положения и состав налоговой отчетности .....</b>	<b>47</b>
<b>2.3 Практическое занятие № ПЗ-3 Налоговый учет и отчетность по налогу на прибыль .....</b>	<b>47</b>
<b>2.4 Практическое занятие № ПЗ-4 Основы ведения налогового учета и отчетности по НДС .....</b>	<b>48</b>
<b>2.5 Практическое занятие № ПЗ-5 Налоговый учет и отчетность по налогу на имущество.....</b>	<b>48</b>
<b>2.6 Практическое занятие № ПЗ-6 Налоговый учет и отчетность по налогу на доходы физических лиц .....</b>	<b>49</b>
<b>2.7 Практическое занятие № ПЗ-7 Налоговый учет и отчетность по специальными налоговым режимам.....</b>	<b>49</b>

## 1. КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ

### 1.1 Лекция № 1 (1час)

#### Тема: «Организация налогового учета, его назначение»

##### 1.1.1 Вопросы лекции:

1. Различия в нормативном регулировании бухгалтерского и налогового учета.
2. Определение и задачи налогового учета. Принципы налогового учета.
3. Модели налогового учета.
4. Регистры налогового учета.

##### 1.1.2. Краткое содержание вопросов:

##### 1.Различия в нормативном регулировании бухгалтерского и налогового учета.

В соответствии со ст. 1 Федерального закона "О бухгалтерском учете" № 402-ФЗ "Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций". Следовательно, по своей природе бухгалтерский учет не предназначен для решения задач, связанных с исчислением налоговых платежей. Его главной задачей является формирование полной и достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации, ее имущественном и финансовом положении. Цель ведения бухгалтерского учета - обеспечение внутренних и внешних потребителей финансовой информации о хозяйствующем субъекте. Наиболее заинтересованными пользователями такой информации относительно деятельности хозяйствующего субъекта выступают налоговые органы.

Сбор и регистрация информации осуществляется путем документирования хозяйственных операций, производимых в организациях. Первичные документы обеспечивают сплошное непрерывное отражение хозяйственной деятельности организации в бухучете. Этап обобщения информации, содержащейся в первичных документах, заключается в ее накоплении и систематизации в регистрах бухучета с помощью бухгалтерских счетов и двойной записи. Информация о хозяйственных операциях, произведенных организацией за определенный период времени, из регистров бухучета переносится в сгруппированном виде в бухгалтерские отчеты.

**Налоговый учет** состоит только из этапа обобщения информации. Сбор и регистрация информации путем ее документирования осуществляется в системе бухучета. Таким образом, в основе бухучета лежат первичные документы, включая бух справки. На основе первичных документов производится обобщение информации. Именно на этом этапе проявляются различия в системах бухгалтерского и налогового учета, поскольку принципы обобщения информации в них не совпадают.

Таким образом, сама система и данные налогового учета никоим образом не применимы для информационного обеспечения финансового и управленческого учета, которые несут совершенно разную смысловую нагрузку, преследуют разные цели и по-разному характеризуют одни и те же хозяйственные процессы в организации.

Вместе с тем следует отметить, что ведение налогового учета приводит к расхождению его данных не только с данными бухгалтерского учета, но и параллельных систем ведения налогового учета в разрезе налогов (таблица 2).

Таблица 2 - Различия между бухгалтерским и налоговым учетом

Показатели	Налоговый учет	Бухгалтерский учет
------------	----------------	--------------------

Нормативная база	Законодательство РФ о налогах и сборах	ФЗ "О бухгалтерском учете", ПБУ
Цель	Определить размер подлежащих к уплате налогов и сборов	Зафиксировать, классифицировать, суммировать и анализировать данные о деятельности, выдать финансовые отчеты
Метод получения данных	Обобщение данных, отраженных в документации	Одновременное ведение записей (сплошной и непрерывный учет)
Отчетный период	Год, полугодие, квартал, месяц	
Форма отчета	Специально установленные формы	Баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств и др.
Получатель отчета	Руководитель, налоговые органы, прочие внешние пользователи	

Введение налогового учета наряду с бухгалтерским является объективной необходимостью и потребностью каждой организации, которая заинтересована в снижении собственных расходов законным путем. Лишь совместное использование средств бухгалтерского и налогового учета обеспечивает реализацию оптимальной налоговой политики организации.

## **2.Определение и задачи налогового учета. Принципы налогового учета.**

**Налоговый учет**— система регистрации фактов финансово-хозяйственной деятельности, необходимой для правильного исчисления (формирования) налоговых обязательств налогоплательщика.Предмет налогового учета – производственная и непроизводственная деятельность организации, в результате которой у налогоплательщика возникают обязательства по исчислению и (или) уплате (удержанию) налога.

В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями настоящей главы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными 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 исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

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.

Принцип налогового учета – последовательное применение норм и правил налогового учета в течение, как минимум, одного налогового периода.Принципы налогового учета базируются на основных принципах бухгалтерского учета. Система

налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Изменение порядка 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 изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах – не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

В случае, если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

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.

### **3. Модели налогового учета.**

Налоговый учет должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить возможность непрерывного отражения в хронологической последовательности фактов хозяйственной деятельности, систематизации указанных фактов (учет доходов и расходов) и формирования показателей налоговой декларации по налогу на прибыль. Статьей 313 НК РФ установлено, что в случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета. Кроме того, налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Отсюда следует, что законодатель предусмотрел различные варианты обобщения информации для целей налогового учета. Для систематизации и накопления информации, например, о доходах и расходах, формирующих налоговую базу организации, могут быть использованы:

- регистры бухгалтерского учета;
- регистры бухгалтерского учета, дополненные необходимыми реквизитами (при недостаточности информации для определения налоговой базы);
- аналитические регистры налогового учета.

Таким образом, налогоплательщик может выбрать одну из трех моделей налогового учета с учетом степени его автономности по отношению к системе бухгалтерского учета. В настоящее время выделены три модели ведения налогового учета. Рассмотрим каждую из них.

Модель 1. Данная модель предусматривает использование самостоятельных аналитических регистров налогового учета, при этом налоговый учет ведется параллельно с бухгалтерским (рис.1).

Аналитические регистры налогового учета составляются на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным налоговым законодательством, и представляют собой сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период. Регистры налогового учета формируются по всем операциям, которые учитываются для целей налогообложения.

Налогоплательщик самостоятельно определяет, по каким объектам учета он должен разработать и утвердить формы регистров налогового учета, в которых должны быть представлены все данные, необходимые для правильного определения показателей налоговой декларации.



Рисунок 1 - Схема заполнения 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 для бухгалтерского и налогового учета 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 могут позволить себе только крупные организации, где могут быть созданы (или уже имеются) внутренние налоговые службы или отделы налогового учета как обособленные структурные подразделения организации.

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 (рис. 2).

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

Вместе с тем комбинированные регистры могут быть использованы в налоговом учете только в тех случаях, когда порядок группировки и учета объектов и хозяйственных

операций для целей налогообложения не отличается от порядка, установленного правилами бухгалтерского учета.

Например, при наличии дополнительных реквизитов бухгалтерские регистры, отражающие расходы, связанные с производством и реализацией, в том числе не принимаемые для целей налогообложения, могут использоваться в налоговом учете.



Рисунок 2 - Схема заполнения налоговой декларации (модель 2)

Однако в тех случаях, когда требуется определить стоимость приобретенных материально-производственных запасов или основных средств, учесть убыток от реализации основных средств или по операциям уступки права требования согласно правилам бухгалтерского учета и налогового законодательства либо когда организация выбирает разные способы начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам для целей бухгалтерского и налогового учета, применять комбинированные регистры практически невозможно.

К тому же неопределенность количества и состава операций, подлежащих корректировке, создает предпосылки для совершения ошибок.

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.

Для налогового учета операций по реализации продукции собственного производства, например, можно использовать данные регистров бухгалтерского учета, поскольку порядок группировки доходов от реализации в бухгалтерском и налоговом учете почти идентичен. В том случае, 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. В отличие от модели 2 в данной модели основанием для составления аналитических регистров налогового учета являются не первичные учетные документы, а регистры бухгалтерского учета и бухгалтерские справки.

Такая модель позволяет в максимальной степени использовать данные бухгалтерского учета и, в конечном счете, сближает две системы учета.

Для этого определяют те объекты учета, по которым правила бухгалтерского и налогового учета идентичны; устанавливают регистры бухгалтерского учета, которые могут быть использованы для учета в целях налогообложения; определяют те объекты учета, по которым правила бухгалтерского и налогового учета различны, выделив объекты

налогового учета; разрабатывают формы аналитических регистров налогового учета для выделенных объектов. Данный подход не требует создания отдельного рабочего места, так как бухгалтерские справки оформляются работниками бухгалтерии.

#### **4. Регистры налогового учета.**

Данные первичных документов группируются в соответствии с требованиями налогового законодательства в специально разработанных аналитических регистрах налогового учета, представляющих собой сводные формы систематизации данных без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета. Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей.

Формы аналитических регистров налогового учета в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты: наименование регистра; период (дату) составления; измерители операции в натуральном и денежном выражении; содержание хозяйственных операций; подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях. Данные налогового учета группируются в регистрах путем непрерывного отражения в хронологическом порядке объектов учета. Аналитический учет организуется налогоплательщиком таким образом, чтобы можно было проследить порядок формирования налоговой базы.

При хранении регистров налогового учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления. Налоговый учет может быть организован как в самостоятельных регистрах налогового учета, так и в регистрах бухгалтерского учета, дополненных реквизитами, необходимыми при исчислении налога на прибыль.

При этом показатели налогового учета в регистрах могут:

- совпадать с показателями бухгалтерского учета;
- иметь другое значение, рассчитанное в отдельном регистре.

Первый вариант возникает в том случае, если требования налогового и бухгалтерского учета совпадают и необходимо лишь соответствующее построение аналитического разреза регистров бухгалтерского учета, а также если правила бухгалтерского учета допускают вариантность в отражении хозяйственных операций и в том числе существует вариант, совпадающий с требованиями налогового учета. Второй вариант имеет место, когда требования налогового и бухгалтерского учета не совпадают ни при каких условиях. Использование регистров бухгалтерского учета для налогового учета возможно при условии ведения налогового учета методом начисления. При кассовом методе это невозможно, поскольку требования бухгалтерского и налогового учета в отношении момента отражения хозяйственных операций не совпадают. Аналитические регистры должны быть взаимосвязаны с налоговыми декларациями и расчетами.

Регистры промежуточных расчетов предназначены для отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчетов промежуточных показателей, необходимых для формирования налоговой базы в порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ. Под промежуточными показателями понимаются показатели, для которых не предусмотрено соответствующих отдельных строк в декларации, т.е. их значения хоть и участвуют в формировании отчетных данных, но не в полном объеме через специальный расчет или в составе обобщающего показателя. Показатели регистров данной группы должны в полном объеме отразить все этапы



проведения промежуточных расчетов и величину всех показателей, участвующих в расчете.

Регистры учета состояния единицы налогового учета являются источником систематизированной информации о состоянии показателей объекта учета, информация о которых используется более одного отчетного (налогового) периода. Ведение регистра должно обеспечить отражение информации о состоянии объекта учета на каждую текущую дату и изменении состояния объектов налогового учета во времени.

Содержащаяся в регистрах информация о величине показателей используется для формирования суммы расходов, подлежащих учету в составе того или иного элемента затрат в текущем отчетном периоде. Регистры учета хозяйственных операций являются источником систематизированной информации о проводимых организацией операциях, которые тем или иным образом влияют на величину налоговой базы в текущем или будущих периодах.

Настоящий перечень включает в себя все основные операции, связанные с утратой или получением права собственности на объекты гражданских прав (имущество, в том числе деньги, работы, услуги права) по сделкам с третьими лицами. По отношению проводимых организацией операций по признанию задолженностей и иных установленных Кодексом объектов налогообложения перечень может быть дополнен.

В частности, в нем отсутствуют регистры по учету операций выявления результатов инвентаризации, переоценки имущества (кроме амортизируемого имущества и ценных бумаг). Ведение регистров формирования отчетных данных обеспечивает информацией о порядке получения значений конкретных строк налоговой декларации. Одновременно в этих регистрах как результат расчетов выявляется и систематизируется и иная информация, переносимая в регистры учета состояния единицы налогового учета или регистры промежуточных расчетов.

## **1.2 Лекция № 2 (1 час)**

### **Тема: «Общие положения и состав налоговой отчетности»**

#### **1.2.1. Вопросы лекции:**

1. Общие положения и состав налоговой отчетности. Определение и общие правила представления налоговых деклараций.
2. Особенности формирования налоговой отчетности отдельных учреждений и организаций (кредитных, страховых, бюджетных организаций)

#### **1.2.2. Краткое содержание вопросов:**

##### **1. Общие положения и состав налоговой отчетности. Определение и общие правила представления налоговых деклараций.**

1. Налоговая отчетность - отчетность, которая представляется в органы налоговой службы и внебюджетные фонды и характеризует состояние обязательств предприятия, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей. Налоговая отчетность является составной частью налогового контроля. Согласно ст. 23 Налогового кодекса РФ, налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. Такими документами могут быть:
  - налоговые декларации (ст. 80 Налогового кодекса РФ);

- расчеты авансовых платежей по налогам, налоговым периодом для которых является календарный год (например, налог на имущество, земельный налог);
- справки по НДФЛ - форма 2-НДФЛ, реестр сведений о доходах, выплаченных физическим лицам (п. 2 ст. [230](#) Налогового кодекса РФ);
- налоговые расчеты о доходах, выплаченных иностранным организациям (п. 4 ст. [310](#) Налогового кодекса РФ).

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщика включения в налоговую декларацию сведений, не связанных с исчислением и уплатой налогов.

Порядок составления и сдачи отчетности по взносам на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование налоговым законодательством не регулируется. Правильность расчета и своевременность уплаты страховых взносов контролируют территориальные отделения ПФР и ФСС России (ст. 3 Закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ, абз. 8 ст. 3 Закона от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ). Поэтому в состав налоговой отчетности расчеты по страховым взносам, которые зачисляются во внебюджетные фонды, не входят.

Если организация получила доход от источников за пределами России, она может воспользоваться вычетом по налогу на прибыль (ст. [311](#) Налогового кодекса РФ). Для этого вместе с декларацией о доходах, полученных за рубежом, организация должна представить документы, подтверждающие уплату (удержание) налога за пределами России (п. 3 ст. [311](#) Налогового кодекса РФ).

В состав этих документов входят:

- копии договоров (контрактов), на основании которых организация получала доход за границей;
- акты сдачи-приемки работ (услуг);
- копии платежных документов, подтверждающих уплату (удержание) налога за границей;
- документы, подтверждающие, что удержанный из доходов российской организации налог поступил в бюджет иностранного государства. Эти документы должны выдать налоговые органы государства, в котором российская организация получала доходы.

Декларацию о доходах, полученных от источников за пределами России, организация составляет в своих интересах. Поэтому сроки ее подачи в налоговую инспекцию законодательно не ограничены.

Если организация применяет налоговые льготы, то в некоторых случаях вместе с налоговой отчетностью она должна представить документы, подтверждающие это право.

Налоговая декларация представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки, нарушение которых влечет налоговую ответственность в соответствии со ст. [119](#) Налогового кодекса РФ. При этом налогоплательщик обязан представлять налоговые декларации в установленные законом сроки независимо от результатов расчетов сумм налогов к уплате по итогам тех или иных налоговых периодов (например, в связи с отсутствием налогооблагаемой базы).

### **Состав налоговой отчетности**

Состав налоговой отчетности – это содержание налоговой отчетности, т.е. те формы отчетности, из которых она состоит. Состав форм налоговой отчетности конечно же зависит от выбранной системы налогообложения.

#### **Состав налоговой отчетности ИП на УСН**

ИП на УСН обязан один раз в год сдать в ИФНС Декларацию по УСН до 30 апреля, года следующего за истекшим. А также Сведения по среднесписочной численности работников до 20 января, года следующего за истекшим. Если есть сотрудники, официально

трудоустроенные, то до 01 апреля года, следующего за истекшим необходимо сдать сведения по форме 2-ндфл.

#### **Состав налоговой отчетности ИП на ОСНО**

ИП на ОСНО ежеквартально 25 числа, месяца следующего за истекшим налоговым периодом (квартал) обязан предоставлять в ИФНС декларацию по НДС.

Также один раз в год до 30 апреля должен задекларировать свои доходы и подать в ИФНС Декларацию по форме 3 – ндфл.

Сведения по среднесписочной численности работников до 20 января, года следующего за истекшим.

#### **Состав налоговой отчетности ООО на УСН**

ООО на УСН обязаны один раз в год сдать в ИФНС Декларацию по УСН до 31 марта, года следующего за истекшим.

Сведения по среднесписочной численности работников до 20 января, года следующего за истекшим.

Если есть сотрудники, официально трудоустроенные, то до 01 апреля года, следующего за истекшим необходимо сдать сведения по форме 2-ндфл.

#### **Состав налоговой отчетности ООО на ОСНО**

ООО на ОСНО обязаны ежеквартально предоставлять следующие декларации в ИФНС:

- до 25 числа, месяца следующего за истекшим налоговым периодом (квартал) Декларацию по НДС;
- до 28 числа, месяца следующего за истекшим налоговым периодом (квартал) Декларацию по Прибыли;
- до 30 числа, месяца следующего за истекшим налоговым периодом (квартал) Авансовый расчет по налогу на имущество.

Ежегодно в ИФНС сдаются следующие формы налоговой отчетности:

- до 20 января, года следующего за истекшим годом Декларацию по НДС;
- до 20 января, года следующего за истекшим годом Сведения по среднесписочной численности сотрудников;
- до 28 марта, года следующего за истекшим годом Декларация по Прибыли;
- до 30 марта, года следующего за истекшим годом Декларация по Имуществу;
- до 01 апреля года, следующего за истекшим годом Сведения по форме 2-ндфл.

Нарушая срок сдачи или не сдавая отчетность вообще (даже нулевую отчетность) вы попадаете в группу риска ИФНС. Вам имеют право арестовать счет, выписать инкассо для списания суммы штрафных санкций с вашего банковского счета без вашего ведома, а также провести камеральную проверку и выставить вам решение об уплате штрафов и пеней.

#### **Штраф за не сдачу декларации в срок**

Штраф за не сдачу декларации в срок уплачивается в размере 1 000 руб. за каждую форму.

## **2. Особенности формирования налоговой отчетности отдельных учреждений и организаций (кредитных, страховых, бюджетных организаций).**

. Бюджетные организации являются плательщиками всех видов налогов в зависимости от видов деятельности. Это налог на прибыль организации, налог на добавленную стоимость, налог на имущество организации, земельный налог, водный налог, единый социальный налог, транспортный налог, государственная пошлина.

В качестве налогового агента бюджетные организации исчисляют и уплачивают НДФЛ с доходов, выплачиваемых работникам.

Рассмотрим данные налоги подробнее.

Налог на прибыль.

Порядок исчисления налога на прибыль регулируется 25 главой НК РФ.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается полученная ими прибыль (ст. 247 НК РФ).

Согласно ст. 50 ГК РФ бюджетные организации могут заниматься предпринимательской деятельностью, если это служит достижению целей, ради которых они созданы. Таким образом, бюджетные организации, получающие прибыль, являются плательщиками налога на нее.

Для российских организаций прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (п. 1 ст. 247 НК РФ). К полученным доходам относятся доходы, полученные от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав и внереализационные доходы.

При этом остаток целевого финансирования, не использованный организацией, прибылью не является (см. ст. 251 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются целевые поступления.

Таким образом, доходы бюджетных организаций от предпринимательской деятельности подлежат налогообложению на тех же условиях, что и доходы коммерческих организаций. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в т.ч. таможенной декларацией, приказом о командировке и т.п.). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (п. 1 ст. 252 НК РФ).

В составе затрат, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, можно учитывать только те расходы, которые непосредственно связаны с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг) с предпринимательской деятельностью.

Расходы бюджетных организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность, в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы, а также расходы, связанные с ведением основной (некоммерческой) деятельности.

Согласно п. 1 ст. 287 НК РФ налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, как и авансовые платежи по итогам отчетного периода, уплачивается не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода, то есть срока, установленного для подачи налоговых деклараций.

Бюджетные организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога на прибыль, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода (п. 2 ст. 289 НК РФ). Упрощенная форма декларации отличается от общей формы, утвержденной приказом МНС России от 07.02.2006 № 24н, количеством заполняемых листов.

Указанные бюджетные организации представляют декларации по налогу на прибыль упрощенной формы гласно п. 1.2 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (Приложение № 2 к приказу МНС России от 07.02.2006 № 24н). А именно:

- Лист 01 «Титульный лист»;
- Лист 02 «Расчет налога на прибыль»;

- Лист 07 «Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования»;

- Приложения №№ 1, 2, 3, 4, 5 к Листу 02 и Листы 03—06 предоставляются только в том случае, если налогоплательщик имеет доходы, расходы, иные средства, подлежащие отражению в конкретных листах и приложениях, осуществляет операции с ценными бумагами, является налоговым агентом, или в его состав входят обособленные подразделения.

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

Налог на добавленную стоимость.

В соответствии с главой 21 НК РФ бюджетные организации являются плательщиками НДС, независимо от того, осуществляют ли они предпринимательскую деятельность.

При этом целевые средства, полученные бюджетной организацией, не являются объектом налогообложения, так как согласно пп. 3 п. 3 ст. 39 НК РФ не признается реализацией товаров, работ или услуг, передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества бюджетным организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью.

Налоговые ставки по НДС определяются ст. 164 НК РФ. Налогообложение производится по ставкам 0, 10 и 18%. Самой распространенной является ставка 18%. Она применяется в случаях:

1) когда операции по реализации товаров (работ, услуг) не облагаются по ставкам 0 и 10%;

2) когда указанные операции по реализации и ввоз товаров не освобождены от налогообложения в соответствии со статьями 149 и 150 НК РФ, а также когда налогоплательщик не освобожден от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ.

Общий срок уплаты налога в бюджет установлен не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (см. п. 1 ст. 174 НК РФ).

Налоговая декларация подается в тот же срок, который установлен для уплаты налога, то есть не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 НК РФ).

Пункт 6 ст. 174 НК РФ уточняет, что налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС, не превышающими 2 млн руб., вправе уплачивать НДС исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнении, в том числе для собственных нужд, работ, оказании, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Налогоплательщики, уплачивающие налог ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Налог на имущество.

Порядок налогообложения по налогу на имущество определен гл. 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ и законами субъектов Российской Федерации.

В соответствии с п. 1 ст. 374 НК РФ объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств согласно порядку ведения бухгалтерского учета.

Не признаются объектами налогообложения:

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

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 РФ (п. 4 ст. 374 НК РФ).

Налоговая база по налогу на имущество определяется как среднегодовая стоимость этого имущества, учитываемого по остаточной стоимости (п. 1 ст. 375 НК РФ).

В случае 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.

В соответствии с п. 48 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н (далее - Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности), объекты основных средств бюджетных организаций не подлежат амортизации.

Кроме того, согласно п. 17 ПБУ 6/01, по объектам основных средств бюджетных организаций в конце отчетного года производится начисление износа по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете. А налог на имущество исчисляется и уплачивается ежеквартально с учетом остаточной стоимости имущества на конец каждого месяца, поэтому износ все-таки должен рассчитываться ежемесячно. Для обоснованности сумм остаточной стоимости следует составить ведомость по учету стоимости основных средств и их износу, начисленному по соответствующим нормам.

Налоговая база определяется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по месту нахождения организации, в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, а также в отношении имущества, облагаемого по разным ставкам (п. 1 ст. 376 НК РФ).

Среднегодовая стоимость имущества за налоговый (отчетный) период определяется как частное от суммы величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу (п. 4 ст. 376 НК РФ).

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу ежеквартально не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

По истечении налогового периода налогоплательщики уплачивают налог не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Единый социальный налог.

На бюджетных учреждениях лежит обязанность уплачивать единый социальный налог.

Порядок и условия его уплаты установлены гл. 24 НК РФ.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 235 НК РФ налогоплательщиками ЕСН признаются лица, производящие выплаты физическим лицам, в том числе бюджетные организации.

Пунктом 1 ст. 236 гл. 24 НК РФ определено, что в объект налогообложения по ЕСН включаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

В соответствии с п. 1 ст. 237 НК РФ при определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 НК РФ) вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица - работника или членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в пп. 7 п. 1 ст. 238 НК РФ).

При исчислении ЕСН используются регрессивные ставки: чем выше сумма налогооблагаемого дохода, тем ниже применяемая ставка налога. Налоговая база на каждое физическое лицо разделена на интервалы (до 280 тыс. руб.; от 280 001 руб. до 600 тыс. руб.; свыше 600 тыс. руб.), и для каждого интервала установлена отдельная ставка. Такие же интервалы установлены и для применения регрессивного размера тарифа страховых взносов.

Транспортный налог.

Транспортный налог является региональным налогом, обязательным к уплате на территории того субъекта РФ, на территории которого он введен законом данного субъекта РФ.

Вводя налог, законодательные (представительные) органы Российской Федерации определяют его ставку в пределах, установленных НК РФ, а также устанавливают порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу

Земельный налог.

Согласно Земельному кодексу РФ использование земли в Российской Федерации является платным. Формами платы за использование земли являются земельный налог и арендная плата.

Порядок исчисления и уплаты земельного налога регламентируется главой 31 «Земельный налог» НК РФ. Бюджетные организации, в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды, не признаются плательщиками земельного налога (ст. 388 НК РФ).

Объектами налогообложения земельным налогом являются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (города федерального значения), на территории которого введен налог (ст. 389 НК РФ).

Налоговый кодекс не исключает бюджетные организации из числа налогоплательщиков, однако в ряде случаев налогообложение таких организаций осуществляется в льготном режиме.

Бюджетные организации, имеющие доходы от платных услуг и иные доходы, связанные с предпринимательской деятельностью, уплачивают налог на прибыль в общеустановленном порядке без каких-либо льгот.

В то же время ряд получаемых бюджетными организациями доходов не признается объектом налогообложения. Так, не подлежит налогообложению имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов и расходов, полученных или произведенных в рамках целевого финансирования.

Страховые организации являются плательщиками следующих налогов и сборов:

- федеральных (налог на добавленную стоимость, акцизы, страховые взносы, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль и др.);
- региональных (налог на имущество, транспортный налог);
- местных (земельный налог).

Отчетность банков и кредитных организаций - особенная. Она регулируется нормативными документами Банка России. основополагающими документами являются

"Положение о правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации" (утв. Банком России 16.07.2012 № 385-П) и Указание Банка России от 04.09.2013 № 3054-У "О порядке составления кредитными организациями годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности". Формы отчетности для банков установлены Указанием Банка России от 12.11.2009 № 2332-У. Годовая отчетность банков составляется по итогам календарного года. Она подлежит обязательному аудиту. Аудиторское заключение сдается вместе с годовым отчетом в Банк России.

### **1.3 Лекция № 3 (1 час)**

#### **Тема: «Налоговый учет и отчетность по налогу на прибыль»**

##### **1.3.1. Вопросы лекции:**

1. Порядок признания доходов и расходов для целей налогообложения. Классификация доходов. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы.
2. Налоговый учет доходов и расходов от реализации.
3. Налоговый учет внереализационных доходов и расходов.

##### **1.3.2. Краткое содержание вопросов**

**1. Порядок признания доходов и расходов для целей налогообложения. Классификация доходов и расходов. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы.**

Для определения доходов и расходов налогоплательщики могут применять два метода – метод начислений и кассовый метод. При этом метод начисления применяется в качестве общего, а кассовый метод – в специально предусмотренных случаях.

Метод начисления. Доходы от реализации признаются тогда, когда произошла отгрузка или передача товара. Датой отгрузки, согласно п. 3 Статьи 271 НК РФ, считается день перехода права собственности на товар от продавца к покупателю. Доход от выполненных работ или оказанных услуг нужно отражать в том отчетном периоде, в котором был подписан двусторонний акт, свидетельствующий, что работы выполнены, а услуги оказаны. Согласно п.4 Статьи 271 НК РФ предусмотрено девять дат, когда внереализационных доходов считаются полученными для целей налогообложения.

Так, для определения даты получения дохода в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций или безвозмездно полученного имущества принимается дата поступления денежных средств или подписания акта приемки-передачи имущества. В момент, когда покупателю предъявляются расчетные документы, считаются полученными доходы от сдачи имущества в аренду и лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности.

Согласно п. 2 Статьи 253 НК РФ, расходы, связанные с производством и реализацией делятся на следующие группы:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- амортизационные отчисления;
- прочие расходы.

Для каждой из этих групп расходов предусмотрен специальный порядок их определения. Так, стоимость материалов и сырья включаются в расходы в день передачи материальных ценностей в производство. Стоимость работ и услуг, которые носят производственный характер, принимается как расход в день, когда подписан акт, свидетельствующий, что услуги оказаны, а работы выполнены.



Что касается расходов на оплату труда и амортизационных отчислений, то их суммы относятся на расходы ежемесячно. Для внереализационных расходов в п. 7 Ст. 272 НК РФ указано семь различных дат, когда они признаются в целях налогообложения.

Так, налоги относятся к расходам в день их начисления. А в день, когда предприятию предъявляют расчетные документы, в расходы включаются комиссионные сборы, стоимость работ (услуг), выполненных (оказанных) сторонними организациями, арендная плата, лизинговые платежи, а также вознаграждения за куплю-продажу иностранной валюты.

Кассовый метод. При кассовом методе доход считается полученным в день поступления денежных средств на счет предприятия или в его кассу либо в момент получения в качестве оплаты какого-либо имущества, оказания услуг или выполнения работ, что должно быть подтверждено актом.

Расходы нужно определять в соответствии с пунктом 3 статьи 273 Налогового кодекса. Это значит, что товар признается оплаченным, когда покупатель погашает перед продавцом свое обязательство, связанное с поставкой этих товаров.

Но кроме этого отдельные расходы признаются в особом порядке. Так, деньги, уплаченные за сырье и материалы, учитываются в составе расходов по мере списания данных активов в производство. Амортизационные отчисления можно включать в расходы только по оплаченному имуществу. А расходы по оплате труда учитываются в момент выдачи зарплаты. Что касается налогов и сборов, то они признаются расходами в момент их перечисления с расчетного счета.

Существует определенный порядок определения доходов и расходов в целях исчисления налога на прибыль.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные доходы, и документов налогового учета. Классификация доходов для целей налогообложения отображена в приложении 1.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными понимаются затраты, подтвержденные документами, которые оформлены в соответствии с законодательством, либо в соответствии с обычаями делового оборота иностранного государства, на территории которого произведены расходы, или документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

- 1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- 2) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
- 3) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером);
- 4) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником), при уменьшении уставного капитала в соответствии с законодательством Российской Федерации, при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или

товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

5) в виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах вклада участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

6) в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом "О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации";

7) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также в соответствии с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей;

8) в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;

9) в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение;

10) в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;

11) в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно

12) в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями статей 78, 79, 176, 176.1 и 203 настоящего Кодекса из бюджета (внебюджетного фонда);

13) в виде сумм гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам, получаемых при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

14) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

15) в виде стоимости дополнительно полученных организацией - акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе);

- 16) в виде положительной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке преysкурантов расчетных цен на драгоценные камни;
- 17) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации;
- 18) в виде стоимости материалов и иного имущества, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со статьей 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении и с частью 5 Приложения по проверке к Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении;
- 19) в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней;
- 20) в виде имущества и (или) имущественных прав, которые получены организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации от операций с материальными ценностями государственных запасов специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов и направлены на восстановление и содержание указанных запасов;
- 21) в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации;
- 22) в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности;
- 23) в виде основных средств, полученных организациями, входящими в структуру Общероссийской общественно-государственной организации "Добровольное общество содействия армии, авиации и флоту России" (ДОСААФ России) (при передаче их между двумя и более организациями, входящими в структуру ДОСААФ России), использованных на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством Российской Федерации.

## **2. Налоговый учет доходов и расходов от реализации.**

Доходы от реализации согласно статье 316 НК РФ определяются по видам деятельности в случае, если для конкретного вида деятельности предусмотрен:

- иной порядок налогообложения;
- применяются иные налоговые ставки;
- предусмотрен иной отличный от общего порядок учета прибыли и убытка, полученного от данного вида деятельности.

Иной, отличный от общего, порядок налогообложения предусмотрен, в частности, для следующих видов деятельности:

- банковская деятельность;
- профессиональная деятельность на рынке ценных бумаг;

- страховая деятельность;
- уставная деятельность некоммерческих организаций;
- организаций игорного бизнеса;
- организаций, к которым применяются специальные режимы налогообложения.

Сумма выручки определяется в соответствии со статьей 249 НК РФ с учетом положений статьи 251 НК РФ на дату признания доходов и расходов для целей налогообложения.

При признании доходов для целей налогообложения прибыли методом начисления, датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату.

При признании доходов для целей налогообложения прибыли кассовым методом датой получения дохода признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) кассу, поступление иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Если у налогоплательщика цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в валюте иностранного государства (либо условных единицах), то доходы от реализации определяются как произведение суммы, выраженной в иностранной валюте (либо условных единицах), на курс рубля к иностранной валюте (либо курсу, согласованному сторонами, при определении цены в условных единицах) на дату реализации исходя из метода, выбранного налогоплательщиком в соответствии со статьями 271, 273 НК РФ.

Возникающие при этом положительные суммовые разницы (если налогоплательщик использует метод начисления) учитываются в составе внереализационных доходов. Если реализация производится через комиссионера, то налогоплательщик – комитент определяет сумму выручки от реализации на дату реализации на основании извещения комиссионера о реализации принадлежащего комитенту имущества (имущественных прав). При этом на комиссионера возлагается обязанность в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате реализации принадлежащего ему имущества.

Статьей 316 НК РФ установлено, если при реализации расчеты производятся на условиях предоставления товарного кредита, то сумма выручки от реализации продукции (работ, услуг) определяется также на дату реализации и включает в себя сумму процентов, начисленных за период от момента отгрузки до момента перехода права собственности на товары. Проценты, начисленные за пользование товарным кредитом с момента перехода права собственности на товары до момента полного расчета по обязательствам, включаются в состав внереализационных доходов.

Иными словами, если по договору товарного кредита заранее определен процент, то до перехода права собственности на товары, переданные организации – заемщику, организация, предоставившая товар по товарному кредиту, включает эти проценты в выручку от реализации этих товаров.

По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета.

При этом пунктом 2 статьи 271 НК РФ определено, что по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) 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. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

### **3. Налоговый учет внереализационных доходов и расходов.**

Перечень внереализационных доходов приведен в ст. 250 НК РФ, в соответствии с которой внереализационными доходами признаются доходы, не указанные в ст. 249 "Доходы от реализации" НК РФ. Необходимо отметить, что и в п. 14 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденного постановлением Правительства РФ от 05.08.92 № 552 (далее - Положение о составе затрат)<sup>1</sup>, и в ст. 250 НК РФ содержатся открытые перечни внереализационных доходов.

Положение о составе затрат отменено постановлением Правительства РФ от 01.12.2012 № 1244 "Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации по вопросам налогообложения прибыли организаций

В статье 251 НК РФ поименованы доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

С 1 января 2002 года перечень внереализационных расходов считается открытым. Вместе с тем в ст. 250 НК РФ содержится перечень доходов, относимых к внереализационным, ранее не упоминавшихся в Положении о составе затрат.

К ним, в частности, относятся следующие доходы: от операций купли-продажи иностранной валюты. Следует иметь в виду, что доходом от продажи (покупки) иностранной валюты признается положительная (отрицательная) разница между курсом продажи (курсом покупки) и официальным курсом иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленным Центральным банком Российской Федерации на дату реализации иностранной валюты по сделке продажи (покупки) иностранной валюты.

Особенности определения доходов банков от этих операций изложены в ст. 290 НК РФ; от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности); в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам; в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, установленных в статьях 266, 267, 292, 294 и 300 НК РФ.

Следует помнить, что если сумма созданного резерва больше суммы фактически израсходованных (в срок, установленный для соответствующего резерва) средств резерва, указанное превышение отражается в составе внереализационных доходов; в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе, учитываемого в порядке, предусмотренном ст. 278 НК РФ, а также в

виде превышения стоимости возвращаемого имущества над стоимостью имущества, переданного налогоплательщиком в качестве вклада в простое товарищество при выходе налогоплательщика (правопреемника) из простого товарищества; в виде положительной разницы, полученной от переоценки имущества (за исключением амортизируемого имущества, ценных бумаг), произведенной для доведения стоимости такого имущества до текущей рыночной цены в соответствии с законодательством Российской Федерации (за исключением дохода в виде положительной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке преysкурантов расчетных цен на драгоценные камни, п.17 п.1 ст. 251 НК РФ).

В виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением стоимости материалов и иного имущества, полученных при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со ст. 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении и частью 5 Приложения по проверке к Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении, пп. 19 п. 1 ст. 251 НК РФ).

В виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств. В отчете о целевом использовании полученных средств бюджетные учреждения отражают целевые поступления, средства, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия), в порядке, установленном Федеральным законом от 04.05.99 № 95-ФЗ, и средства целевого финансирования, за исключением средств, полученных из бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов по смете доходов и расходов бюджетного учреждения; в виде полученных целевых средств, предназначенных для формирования резервов по развитию и обеспечению функционирования и безопасности атомных электростанций, использованных не по целевому назначению.

Правила отчисления эксплуатирующими организациями средств для формирования резервов, предназначенных для обеспечения безопасности атомных станций на всех стадиях их жизненного цикла и развития, утверждены постановлением Правительства Российской Федерации от 30.12.2001 № 68.

Эксплуатирующие организации по средствам сформированных резервов заполняют отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых средств, целевого финансирования и представляют его в налоговые органы по месту своего учета; в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации (за исключением случаев, предусмотренных пп. 18 п. 1 ст. 251 НК РФ); в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) в случае, если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы; в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанных в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных пп. 22 п. 1 ст. 251 НК РФ.

При определении срока исковой давности по кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами) следует учитывать, что согласно ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности устанавливается в три года. Для отдельных видов требований законом могут устанавливаться специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком; в виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, с учетом положений статей 301-305 НК РФ; в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей, выявленных в результате инвентаризации. В соответствии с Законом РФ от 06.08.01 № 110-ФЗ к внереализационным доходам относится стоимость безвозмездно полученного имущества. В статье 250 НК РФ также предусмотрен аналогичный вид внереализационного дохода, за исключением имущества, предусмотренного в ст. 251 НК РФ<sup>2</sup>.

При определении источников информации о рыночных ценах на товары (работы или услуги) необходимо руководствоваться п. 11 ст. 40 НК РФ. Согласно указанному пункту при определении и признании рыночной цены используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках. При этом под официальными источниками, предоставляющими информацию, понимаются государственные органы (органы исполнительной власти, регулирующие ценообразование) и биржевые котировки.

Биржевой котировкой является официальная информация о биржевых котировках (состоявшихся сделках) на ближайшей к месту нахождения (месту жительства) продавца (покупателя) бирже, а при отсутствии сделок на указанной бирже - информация о биржевых котировках и состоявшихся сделках на другой бирже или информация о международных биржевых котировках, а также котировки Минфина России по государственным ценным бумагам и обязательствам. При отсутствии у вышеуказанных органов информации для определения рыночной цены источником необходимой информации о рыночных ценах может быть, в частности, информация о ценах, опубликованная в печатных изданиях или доведенная до сведения общественности средствами массовой информации.

Перечень внереализационных расходов предусмотрен в ст. 264 НК РФ. При отнесении расходов к внереализационным надлежит учитывать критерии, установленные в ст. 252 НК РФ, согласно которым расходы должны быть экономически оправданы, обоснованы и документально подтверждены<sup>3</sup>. Перечень внереализационных расходов, определенный в п. 1 ст. 265 НК РФ, является открытым. В него, в частности, вошли расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу).

Если для организации сдача имущества в аренду является основным видом деятельности, расходы по содержанию имущества учитываются в составе расходов по основной деятельности. С 1 января 2002 года расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества, охрану недр и другие аналогичные работы, учитываются в составе внереализационных расходов. Следует заметить, что ликвидация объектов выводимых из эксплуатации основных средств осуществляется в результате: списания в случае морального и (или) физического износа; ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, вызванных форс-мажорными обстоятельствами; по другим аналогичным причинам.

Списание основного средства должно быть оформлено приказом руководителя предприятия и актом ликвидации основных средств, подписанным членами ликвидационной комиссии. Акт должен содержать: год изготовления или постройки объекта, дату поступления на предприятие, дату ввода в эксплуатацию,

первоначальную стоимость объекта сумму начисленного износа, количество проведенных капитальных ремонтов, также причины списания и возможность использования отдельных узлов, деталей списываемого объекта.

Кроме того, при списании автотранспортных средств указываются пробег автомобиля и техническая характеристика агрегатов и деталей автомобиля и возможности дальнейшего их использования. Если основное средство списывается вследствие аварии, к акту о списании прилагается копия акта об аварии. Расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества, охрану недр и другие аналогичные работы учитываются в составе внереализационных расходов при наличии подтверждающих документов.

С 1 января 2002 года оплата услуг, оказываемых банком клиенту в соответствии с договором, включается в состав внереализационных расходов, непосредственно не связанных с производством и реализацией, если эти услуги экономически обоснованы и обусловлены осуществлением деятельности, напрямую не затрагивающей производство и (или) реализацию. Ранее указанные расходы относились на себестоимость продукции (работ, услуг). Вместе с тем следует учитывать, что в соответствии с пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, отражаются расходы по оплате услуг банка.

В соответствии со ст. 265 НК РФ некоторые расходы введены в налоговое законодательство впервые. К ним, в частности, относятся расходы: в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса Центрального банка Российской Федерации на дату совершения сделки продажи (покупки) валюты (для банков - с учетом положений ст. 291 НК РФ); в виде некомпенсируемых из бюджета расходов на проведение работ по мобилизационной подготовке, включая затраты на содержание мощностей и объектов, загруженных (используемых) частично, но необходимых для выполнения мобилизационного плана; по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок с учетом положений статей 301-305 НК РФ; в виде отчислений организациям, входящим в структуру РОСТО, для аккумуляции и перераспределения средств в целях обеспечения подготовки в соответствии с законодательством Российской Федерации граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотического воспитания молодежи, развития авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта.

#### **1.4 Лекция № 4 (1 час)**

##### **Тема: «Основы ведения налогового учета и отчетности по НДС»**

##### **1.4.1. Вопросы лекции:**

1. Общие принципы исчисления и уплаты НДС.
2. Первичные документы налогового учета по НДС и регистры налогового учета – принципы составления и правила ведения.
3. Налоговая декларация по НДС и ее структура.

##### **1.4.2. Краткое содержание вопросов**

##### **1. Общие принципы исчисления и уплаты НДС.**

В статье ст. 166 Налогового кодекса РФ представлены общие принципы исчисления налога, которыми должны руководствоваться все плательщики НДС при совершении



соответствующих хозяйственных операций. Кроме того, в п. 7 данной статьи содержится чрезвычайно важное правило, которое устанавливает:

«В случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право исчислять суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам». Данное правило должно применяться только при установлении факта отсутствия бухгалтерского учета у налогоплательщиков, которые обязаны его вести, или учета объектов налогообложения, для иных налогоплательщиков.

В пункте 1 ст. 166 Налогового кодекса РФ установлен порядок определения сумм НДС по следующим операциям:

- при реализации обычных товаров (работ, услуг);
- при передаче имущественных прав;
- по договорам поручения, договорам комиссии или агентским договорам;
- по транспортным перевозкам и реализации услуг международной связи;
- при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса;
- при совершении операций по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд и выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- при получении сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

Сумма налога при определении налоговой базы по перечисленным выше операциям исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете - как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

Фактически это означает, что исчисленную налоговую базу следует умножить на соответствующую налоговую ставку. Полученный показатель и будет определять процентную долю налоговой базы соответствующей налоговой ставки.

Общая сумма налога согласно п. 2 ст. 166 Налогового кодекса РФ представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленных в соответствии с вышеуказанным порядком.

Кроме того, общая сумма налога при реализации товаров (работ, услуг) исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, момент определения налоговой базы которых относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

В пункте 6 ст. 166 Налогового кодекса РФ установлено, что НДС по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по нулевой налоговой ставке, исчисляется отдельно по каждой такой операции в соответствии с общим порядком.

В соответствии с п. 1 ст. 173 Налогового кодекса РФ сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 171 Налогового кодекса РФ (в том числе налоговых вычетов, предусмотренных п. 3 ст. 172 Налогового кодекса РФ), общая сумма налога, исчисляемая в установленном порядке, исходя из налоговой базы (ст. 166 НК РФ) и увеличенная на суммы восстановленного налога.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную исходя из налоговой базы и увеличенную на сумму восстановленного налога, то положительная разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога, исчисленного по операциям, признаваемым объектом налогообложения (п.п. 1-2 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ), подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст. 176 Налогового кодекса РФ.

Указанная разница не подлежит возмещению в случае, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода. При ввозе товаров на таможенную территорию РФ сумма налога исчисляется в соответствии с п. 5 ст. 166 Налогового кодекса РФ. При реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных в ст. 161 Налогового кодекса РФ, сумма налога определяется и уплачивается в бюджет налоговыми агентами.

В пункте п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ рассмотрена ситуация, когда лица, освобожденные от НДС, выставляют покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога. К данным лицам относятся:

- организации и индивидуальные предприниматели, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;
- налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

Если такая ситуация имеет место, то эти лица обязаны уплатить налог в бюджет. При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг). Следует учесть, что право на какой-либо вычет для подобных случаев не предусмотрено. В ст. 174 Налогового кодекса РФ рассмотрен порядок и сроки уплаты налога в бюджет.

В соответствии с п. 1 ст. 174 Налогового кодекса РФ уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения (за исключением таможенного НДС), на территории Российской Федерации производится по итогам каждого 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 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством. Уплата налога лицами, освобожденными от уплаты НДС в случае выставления им счетов-фактур с НДС (п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ), производится по итогам каждого налогового периода исходя из соответствующей реализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики и налоговые агенты, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Следует отметить, что, несмотря на введение уплаты НДС равными долями каждый месяц, срок представления декларации не изменился, то есть, декларацию, следует представлять в налоговый орган один раз за налоговый период - квартал. Сроки и порядок уплаты налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ

устанавливаются таможенным законодательством РФ с учетом положений главы 21 НК РФ (ст. 177 Налогового кодекса РФ).

## **2. Первичные документы налогового учета по НДС и регистры налогового учета – принципы составления и правила ведения.**

В настоящее время бухгалтерский учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам осуществляется в разрезе их видов. Такой методологический подход к учету обязательств организации перед бюджетом объясняется необходимостью обобщения информации о состоянии расчетов по налогам, которые различны по своему экономическому содержанию.

Именно поэтому Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н; далее - План счетов) предусматривается применение счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" по их видам. Выполнение этих рекомендаций возможно, если каждая организация разработает свои правила по аналитическому и синтетическому учету каждого вида налога, исходя из особенностей своей деятельности и общих требований, вытекающих из нормативных актов бухгалтерского учета и положений, установленных НК РФ.

Так, учетная политика организации включает рабочий план счетов, который отражает систему синтетических счетов, субсчетов первого и второго порядка, их назначение, порядок использования в зависимости от специфики функционирования организации, потребностей в уровне детализации с целью обеспечения нужных для обоснования расчетов с бюджетом данных.

Например, Планом счетов для учета налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям используется счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", к которому открываются субсчета:

- 1) "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств";
- 2) "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам";
- 3) "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам".

Но перечисленные субсчета могут и не удовлетворить требования отдельных организаций в получении информации об НДС, поскольку круг операций, подлежащих обложению НДС, у них шире, чем предлагается Планом счетов. Кроме того, даже информация по предлагаемым субсчетам может быть получена только при условии применения одинаковых ставок НДС. Если же организация применяет различные ставки НДС (10, 18%), то требуется разработка специальных субсчетов второго порядка к названным выше субсчетам.

Из этого следует, что первое общее правило учета НДС заключается в разработке рабочего плана счетов, исходя из особенностей формирования налоговой базы организации.

Операции, облагаемые налогом, должны оформляться первичным документом. Однако по НДС особое значение имеют полнота, правильность и своевременность заполнения первичных документов. Это объясняется необходимостью учета обязательств перед бюджетом в установленные НК РФ сроки, нарушение которых вызывает неточности в определении налогооблагаемой базы, суммы начисленного налога. Так, реализация экспортного товара, проданного за пределами России без обязательства о его ввозе обратно, считается экспортной операцией, если оформлен полный пакет документов, требуемый для обоснования ставки НДС 0%. Указанный пакет документов включает:

- 1) контракт (копию контракта) налогоплательщика с иностранным партнером;
- 2) выписку банка (копию выписки), подтверждающую фактическое поступление выручки от иностранного покупателя;
- 3) таможенную декларацию (ее копию) установленной формы.
- 4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

В настоящее время организации при решении вопроса о применении регистров бухгалтерского учета имеют право выбирать различные формы, рекомендованные действующими нормами бухгалтерского учета. Стоит отметить, что учетная политика организации должна предусматривать формы регистров синтетического и аналитического учета, включая регистры по НДС.

Обязанность по уплате НДС при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд может возникнуть только в том случае, если одновременно выполняются два условия.

**Условие первое** - имеется сам факт передачи. Передача товаров для собственных нужд - это передача товаров внутри организации от одного структурного подразделения другому подразделению.

**Условие второе** - затраты организации на приобретение переданных товаров или затраты на выполнение работ (оказание услуг) нельзя учесть (в том числе через амортизацию) в составе расходов, которые уменьшают налог на прибыль (при исчислении налога на прибыль вы вправе учитывать только те затраты, которые соответствуют критериям, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ.)

Таким образом, если внутри организации произошла передача товаров или выполнены работы, оказаны услуги для собственных нужд, то объект налогообложения по НДС возникает у вас в следующих случаях.

1. Передается собственная продукция (выполняете работы, оказываете услуги) своему структурному подразделению, деятельность которого не направлена на получение дохода.
2. Передается приобретенная продукция (работы, услуги) своему структурному подразделению, деятельность которого не направлена на получение дохода.

После того как определена стоимость переданных товаров (работ, услуг) для собственных нужд, необходимо рассчитать сумму НДС, которую вы должны на эту стоимость начислить. Сумма налога определяется по формуле:

$$\text{сумма НДС} = \text{Ст} \times \text{С},$$

где Ст - стоимость переданных товаров для собственных нужд;

С - ставка НДС в процентах.

При передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд применяется ставка НДС в размере 10 или 18% в зависимости от вида товаров (работ, услуг).

Сумму НДС при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд вы начисляете за счет собственных средств. В бухгалтерском учете начисленный НДС может быть отражен по дебету счета 91, субсчет 91-2, и кредиту счета 68. При определении налоговой базы по налогу на прибыль расход в сумме начисленного НДС не учитывается.

Следовательно, если вы передаете в счет оплаты приобретаемых товаров (работ, услуг) собственное имущество, то для правильного и своевременного исполнения своих обязательств по НДС вам необходимо:

1. Выяснить, облагается ли НДС операция по передаче имущества в счет оплаты приобретаемых товаров (работ, услуг).

Если указанная операция подлежит налогообложению, то вам нужно выполнить ряд последовательных действий, а именно:

2. Определить налоговую базу.
3. Определить подлежащую применению налоговую ставку НДС.
4. Исчислить сумму НДС.
5. Оформить счет-фактуру.
6. Заполнить декларацию.

Для того чтобы выяснить, нужно платить НДС при передаче имущества, с самого начала нужно определить, признается ли местом реализации этого имущества территория Российской Федерации. Если на этот вопрос вы ответили положительно, то далее следует установить, льготируется или нет реализация вашего имущества.

Последовательно проанализировав положения ст. ст. 147, 149 НК РФ, вы сможете выяснить, нужно ли вам платить НДС при передаче имущества в оплату товаров (работ, услуг).

Если вы выясните, что платить НДС все-таки нужно, дальнейшие ваши действия по исчислению и уплате налога должны быть такими. Поскольку, передавая имущество в собственность другого лица, вы его реализуете, то налоговую базу вам следует определять в том же порядке, что и при обычной реализации. Иными словами, налоговая база в данной ситуации будет равна стоимости имущества, исчисленной исходя из рыночных цен.

Факт получения векселя в оплату реализованных товаров (работ, услуг) принципиально не влияет на порядок уплаты НДС с операции по реализации. Если выяснилось, что платить НДС все-таки нужно, то дальнейший порядок исчисления и уплаты вами налога такой же, как и при обычной реализации. Так, налоговую базу по НДС определяете в общем порядке - как стоимость реализованных товаров (работ, услуг).

Дата, на которую должны исчислить НДС, также определяется в общем порядке - в момент отгрузки или же в момент получения предоплаты, в том числе в виде векселя третьего лица, если он получен в налоговом периоде, предшествующем отгрузке. В общем порядке вы исчисляете НДС и выставляете счет-фактуру/

### **3.Налоговая декларация по НДС и ее структура.**

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

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

Раздел 2 налоговой декларации предназначен для отражения суммы налога, которая подлежит уплате в бюджет, по данным налогового агента. Основной раздел декларации, который предназначен для расчета суммы налога, подлежащей уплате в бюджет или возмещению из бюджета, - это разделе 3 налоговой декларации.

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

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

Налоговая декларация подписывается руководителем организации (индивидуальным предпринимателем). Если вместо руководителя организации (налогоплательщика или налогового агента) или предпринимателя декларацию подписывает представитель, то на всех листах ставится подпись руководителя уполномоченной организации или уполномоченного физического лица.

В этом случае на соответствующей строке указывается наименование документа, подтверждающего полномочия представителя. А к декларации прилагается копия этого документа. В декларации по налогу на добавленную стоимость не предусмотрена подпись главного бухгалтера.

## **1.5 Лекция № 5 (1 час)**

### **Тема: «Налоговый учет и отчетность по налогу на имущество»**

#### **1.5.1. Вопросы лекции:**

1. Общие принципы исчисления и уплаты налога на имущество.
2. Порядок формирования информации о налогооблагаемой базе в системе регистров бухгалтерского и налогового учета (инвентарные карточки по учету основных средств, ведомости начисления амортизации). Налоговые расчеты по налогу на имущество.
3. Налоговая декларация по налогу на имущество и ее структура.

#### **1.5.2. Краткое содержание вопросов**

##### **1. Общие принципы исчисления и уплаты налога на имущество.**

В соответствии со статьей 373 Налогового кодекса РФ плательщиками налога на имущество являются:

1) Статья 11 Налогового кодекса подразумевает под организациями юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ. Юридическим лицом в соответствии с Гражданским кодексом РФ является организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, а также имеющая самостоятельный баланс или смету. К юридическим лицам относятся как коммерческие, так и не коммерческие организации.

Таким образом, плательщиками налога на имущество могут выступать как организации, основной целью деятельности которых является извлечение прибыли и находящиеся в различных организационно-правовых формах (акционерные общества и

общества с ограниченной ответственностью), а также производственные кооперативы (артели), государственные и муниципальные унитарные предприятия, так и организации, не преследующие извлечение прибыли из своей основной деятельности, например, общественные и религиозные организации, потребительские кооперативы, благотворительные фонды, объединения юридических лиц (ассоциации и союзы).

Соответственно, российские организации, не признаваемые Гражданским кодексом юридическими лицами, такие как профсоюзные объединения, крестьянско-фермерские хозяйства, не могут являться плательщиками налога на имущество;

2) иностранные организации, если они осуществляют свою деятельность в РФ через постоянные представительства, имеют на территории РФ или на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ недвижимое имущество, принадлежащее им на праве собственности. Понятие континентального шельфа закреплено в Федеральном законе от 30 ноября 1995 г. № 187-ФЗ "О континентальном шельфе Российской Федерации", согласно которому в континентальный шельф включается морское дно и недра подводных районов, находящиеся за пределами территориального моря Российской Федерации (далее – территориальное море) на всем протяжении естественного продолжения ее сухопутной территории до внешней границы подводной окраины материка, а также все острова Российской Федерации.

Статьей 40 вышеуказанного закона предусматривается уплата налогов и сборов в соответствии с законодательством РФ, в том числе и для иностранных юридических лиц.

Под исключительной экономической зоной РФ в соответствии с Федеральным Законом от 17 декабря 1998 г. № 191-ФЗ "Об исключительной экономической зоне Российской Федерации" понимается морской район, находящийся за пределами территориального моря РФ и прилегающий к нему. Согласно данному закону все государства наделяются свободами судоходства, полетов, прокладки подводных кабелей и трубопроводов при условии соблюдения законодательства РФ.

Постоянным представительством иностранной организации при этом считается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, через которое осуществляется предпринимательская деятельность на территории РФ. Статьей 306 Налогового кодекса РФ определены следующие виды деятельности иностранной организации, которые должны приводить к образованию постоянного представительства: пользование недрами и (или) использование других природных ресурсов, проведение работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов в соответствии с заключенными контрактами, продажа товаров со складов, находящихся в собственности иностранной организации либо арендуемых ею и расположенных на территории РФ, осуществление поставок с территории РФ принадлежащих ей товаров, полученных в результате переработки на таможенной территории или под таможенным контролем.

Исключение составляет деятельность, носящая подготовительный и вспомогательный характер, в том числе: использование сооружений для целей хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, а также содержание запаса товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки, содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров этой иностранной организацией, содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации, содержание постоянного места

деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.

Не приводит к обязательному образованию постоянного представительства иностранной организации на территории РФ владение такой организацией ценными бумагами и долями в капитале российских организаций, заключение договоров простого товарищества (договоров о совместной деятельности), предоставление персонала для работы на территории РФ в том случае, если персонал действует от имени и в интересах той организации, в которую был направлен, осуществление операций по ввозу и вывозу из РФ товаров согласно заключаемым контрактам, а также осуществление деятельности на территории РФ через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг.

Необходимо отметить, что налог на имущество не уплачивается организациями, находящимися на специальных налоговых режимах. Так в соответствии с главами 26.1, 26.2, 26.3 Налогового кодекса РФ в числе прочих налогов не уплачивают налог на имущество организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, организации, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход, а также организации, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и уплачивающие единый сельскохозяйственный налог.

Особый порядок налогообложения в соответствии с положениями главы 26.4 Налогового кодекса РФ существует также для юридических лиц или объединения юридических лиц, создаваемого на основе договора о совместной деятельности и не имеющего статуса юридического лица, называемых инвесторами, осуществляющих вложение собственных заемных или привлеченных средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющихся пользователем недр на условиях соглашения о разделе продукции.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов, в том числе и налога на имущество в отношении основных средств, нематериальных активов, находящихся на балансе инвестора и используемые исключительно для осуществления деятельности, определяемой соглашением о разделе продукции.

В случае использования данного имущества для целей, не связанных с выполнением работ по соглашению, инвестор обязан начислять и уплачивать налог на имущество в общеустановленном порядке. Освобождение от уплаты налога на имущество осуществляется при подаче в налоговые органы перечня документов, определенного Постановлением Правительства РФ от 15 января 2004 г. № 15.

## **2. Порядок формирования информации о налогооблагаемой базе в системе регистров бухгалтерского и налогового учета (инвентарные карточки по учету основных средств, ведомости начисления амортизации). Налоговые расчеты по налогу на имущество.**

Глава 25 НК РФ определила принципиально новый подход к порядку исчисления и формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль: плательщики налога на прибыль должны определять доходы и расходы для целей налогообложения одним из двух методов - методом начисления или кассовым методом.

Согласно ст. 271-273 НК РФ при методе начисления доходы и расходы признаются таковыми в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления (выплаты) денежных средств. При кассовом методе за основу признания доходов и расходов принимается день поступления средств на расчетный счет банка (или в кассу) и соответственно фактическая оплата расходов.



Налоговой базой для целей налогообложения прибыли признается денежное выражение прибыли. Доходы и расходы налогоплательщика учитываются в денежной форме. При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

В случае если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток, то в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю. Убыток, полученный в отчетном (налоговом) периоде, может быть перенесен на будущее через уменьшение налоговой базы по налогу на 30% в течение последующих 10 лет.

Расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком самостоятельно. Расчет налоговой базы должен содержать следующие данные: период, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом); сумму доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде; сумму расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации; прибыль (убыток) от реализации; сумму внереализационных доходов; сумму внереализационных расходов; прибыль (убыток) от внереализационных операций; итоговую налоговую базу за отчетный (налоговый) период; сумму убытка, переносимого с прошлых налоговых периодов и уменьшающего налоговую базу; итоговую налоговую базу за отчетный (налоговый) период за вычетом соответствующей суммы убытка. Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного налогового периода на основе данных налогового учета.

**Налоговый учет** - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным налоговым законодательством. Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т.е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом руководителя. Данные налогового учета должны отражать порядок определения доли расхода или убытка, учитываемой для целей налогообложения в данном отчетном (налоговом) периоде, сумму остальных расходов или убытков, которые переносятся на расходы следующих налоговых периодов, суммы создаваемых резервов и т. д.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основании данных налогового учета, если порядок группировки и учета объектов хозяйственных операций для целей налогообложения отличается от порядка их группировки и отражения в бухгалтерском учете.

### **3. Налоговая декларация по налогу на имущество и ее структура.**

Налоговая декларация по налогу на имущество организаций (налоговый расчет по авансовому платежу) по форме по КНД 1152001 (далее по тексту - налоговая декларация (налоговый расчет по авансовому платежу)) состоит из:

- титульного листа;
- разд. 1 "Сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика" (далее - разд. 1);
- разд. 2 "Расчет налоговой базы и суммы налога (авансового платежа по налогу) в отношении подлежащего налогообложению имущества российских организаций и

- иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства" (далее - разд. 2);
- разд. 3 "Расчет налоговой базы и суммы налога (авансового платежа по налогу) за налоговый (отчетный) период по объекту недвижимого имущества иностранной организации, не относящемуся к ее деятельности в Российской Федерации через постоянное представительство" (далее - разд. 3);
- разд. 4 "Расчет налоговой базы и суммы налога (авансового платежа по налогу) по недвижимому имуществу, входящему в состав Единой системы газоснабжения, и по объектам недвижимого имущества российской организации, имеющим место фактического нахождения на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации)" (далее- разд. 4);
- разд. 5 "Расчет среднегодовой (средней) стоимости не облагаемого налогом (подлежащего освобождению) имущества" (далее - разд. 5).

## **1.6 Лекция № 6 (1 час)**

### **Тема: «Налоговый учет и отчетность по налогу на доходы физических лиц»**

#### **1.6.1. Вопросы лекции:**

1. Налоговая база по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ). Правила исчисления и уплаты НДФЛ.
2. Порядок учета и ведения налоговой карточки по учету доходов и налога на доходы физических лиц (1 – НДФЛ). Заполнение декларации 2 – НДФЛ. Порядок заполнения декларации по форме 3- НДФЛ.

#### **1.6.2. Краткое содержание вопросов**

##### **1. Налоговая база по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ). Правила исчисления и уплаты НДФЛ.**

Налоговая база по налогу на доходы физических лиц включает в себя все доходы налогоплательщика, полученные им в течение налогового периода. Для целей налогообложения все доходы учитываются в полной сумме (без учета каких-либо удержаний по распоряжению налогоплательщика, решений суда или иных органов). Подобные удержания налоговую базу не уменьшают.

Доходы налогоплательщика, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка РФ, установленному на дату фактического получения доходов. Ставка налога, которую надо применить при исчислении налога, зависит не от размера, а от вида дохода. Статья 210 Налогового кодекса РФ содержит специальную оговорку: "налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки".

По ставке 13 процентов облагается большинство получаемых налогоплательщиком и доходов (заработная плата и иные выплаты в качестве оплаты труда, вознаграждения по договорам гражданско-правового характера и т.д.). По этой же ставке облагаются доходы, полученные индивидуальными предпринимателями (не использующими специальные налоговые режимы), а также частными нотариусами и лицами, занимающимися частной практикой. Для некоторых доходов установлены специальные налоговые ставки: 35 процентов, 30 процентов и 9 процентов.

По ставке 35 процентов облагаются следующие виды доходов.

1. Стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в конкурсах, играх и других

мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг (в сумме, превышающей 4000 руб. на одного человека за налоговый период — календарный год).

2. Страховые выплаты по договорам добровольного страхования жизни, заключенным на срок менее пяти лет в части превышения размеров, предусмотренных ст. 213 Налогового кодекса РФ.

3. Процентные доходы по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования Центрального банка РФ, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок не менее шести месяцев) и 9 процентов годовых по вкладам в иностранной валюте.

4. Суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств на льготных условиях:

- по рублевым займам — как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

Исключение из этого правила составляют "доходы в виде материальной выгоды, полученной на экономии на процентах за пользование налогоплательщиками целевыми займами (кредитами), полученные от кредитных и иных российских организаций и фактически израсходованные ими на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них, на основании документов, подтверждающих целевое использование таких средств".

По ставке 30 процентов облагаются все доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

По ставке 9 процентов облагаются:

- доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные в виде дивидендов;

- доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2008 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2008 г. Правила исчисления и уплаты НДФЛ установлены гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" НК РФ.

Практически все российские граждане (а в ряде случаев и иностранные), получающие доходы, уплачивают с них именно этот налог. Налог на доходы физических лиц перечисляют со своих доходов и индивидуальные предприниматели, которые не переведены на уплату ЕНВД и не используют упрощенную систему налогообложения или ЕСХН, то есть налогообложение которых производится по так называемой традиционной системе.

В соответствии со ст. 207 гл. 23 НК РФ плательщиками НДФЛ признаются:

- 1) физические лица, которые являются резидентами Российской Федерации, - со всех своих доходов;
- 2) физические лица, которые не являются резидентами Российской Федерации, - с доходов, полученных от источников в Российской Федерации.

Понятие "физическое лицо" как другое название понятия "гражданин" введено Гражданским кодексом РФ (гл. 3). К физическим лицам по Налоговому кодексу РФ относятся граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства (п. 2 ст. 11 НК РФ). Налоговые резиденты, согласно п. 2 ст. 207 НК РФ, - 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.

В отдельную категорию плательщиков НДФЛ выделены индивидуальные предприниматели. К ним относятся физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств (п. 2 ст. 11 НК РФ). Особенностью обложения НДФЛ индивидуальных предпринимателей является то, что в законодательстве они, с одной стороны, рассматриваются в качестве самостоятельных налогоплательщиков данного налога, а с другой - в качестве налоговых агентов, то есть лиц, которые обязаны исчислять и удерживать НДФЛ у физических лиц и перечислять его в бюджет.

Таким образом, особенности исчисления и уплаты сумм налога на доходы индивидуальными предпринимателями следует рассматривать также с двух сторон. Мы в первую очередь остановимся на вопросах, касающихся порядка расчета и уплаты НДФЛ предпринимателями именно в качестве самостоятельных налогоплательщиков. При ведении предпринимательской деятельности, а также деятельности нотариусов, занимающихся частной практикой, и адвокатов, учредивших адвокатские документы, объектом налогообложения являются доходы, полученные в течение налогового периода (календарного года) как от источников в России, так и за ее пределами.

При расчете налогооблагаемого дохода предпринимателя учитываются все доходы, полученные им в налоговом периоде (календарном году). Такими доходами для него будут являться не только его доходы от предпринимательской деятельности, но и все прочие доходы, которые он получал как физическое лицо, то есть вне рамок предпринимательской деятельности.

К числу последних, например, могут относиться: оплата труда при работе на предприятии по трудовому договору (в том числе по совместительству), вознаграждения за выполнение работ (оказание услуг) по договорам гражданско-правового характера, доходы от размещения средств в банке и материальной выгоды при получении кредитов под процентную ставку ниже учетной ставки ЦБ РФ, авторские гонорары, доходы от продажи личного имущества и др.

При этом НДФЛ с доходов от предпринимательской деятельности ИП уплачивает самостоятельно, а с прочих доходов, полученных им в качестве физического лица, НДФЛ, как правило, удерживает работодатель.

## **2. Порядок учета и ведения налоговой карточки по учету доходов и налога на доходы физических лиц (1 – НДФЛ). Заполнение декларации 2 – НДФЛ. Порядок заполнения декларации по форме 3- НДФЛ.**

Форма N 1-НДФЛ Налоговой карточки по учету доходов и налога на доходы физических лиц (далее Налоговая карточка) издана во исполнение пункта 1 статьи 230 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и является первичным документом налогового учета.

Налоговая карточка предназначена для учета налоговыми агентами персонально по каждому налогоплательщику:

- доходов, полученных в налогооблагаемом периоде как в денежной, так и в натуральной формах или право на распоряжение которыми у налогоплательщика возникло, а также полученных в виде материальной выгоды, подлежащих включению в налоговую базу для исчисления сумм налога на доходы физических лиц;
- налоговой базы отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки;
- суммы налоговых вычетов, уменьшающих налоговую базу;
- сумм исчисленного и удержанного налога по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки, и общую сумму налога, исчисленного и удержанного за налоговый период;

- сумм доходов, полученных налогоплательщиком от реализации имущества, принадлежащего ему на праве собственности, независимо от вида такого имущества и суммы полученного дохода;
- сумм налоговых льгот, предоставленных налогоплательщику законодательными актами субъектов Российской Федерации;
- результатов перерасчета налоговых обязательств налогоплательщика за прошлые налоговые периоды, произведенного в отчетном налоговом периоде.

В Налоговой карточке содержится информация, касающаяся налогового агента - российской организации, индивидуального предпринимателя (частного нотариуса, частного охранника, частного детектива, занимающегося частной практикой), постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации, от которого или в результате отношений с которым налогоплательщик получил доходы, обязанного исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога на доходы физических лиц.

Не ведется Налоговая карточка о выплаченных доходах индивидуальным предпринимателям за приобретенные у них товары, продукцию или выполненные работы в том случае, если эти индивидуальные предприниматели предъявили налоговому агенту документы, подтверждающие их государственную регистрацию в качестве предпринимателей без образования юридического лица.

Налоговая карточка содержит персональную информацию о физическом лице - получателе дохода, необходимую для правильного исчисления налога и представления в налоговые органы сведений о доходах такого лица.

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу и при заполнении Налоговой карточки не учитываются.

В Налоговой карточке все суммовые показатели отражаются в рублях и копейках через десятичную точку, за исключением сумм налога на доходы. Суммы налога исчисляются и отражаются в полных рублях. Сумма налога менее 50 копеек отбрасывается, а 50 копеек и более округляются до полного рубля.

Доходы (расходы, принимаемые к вычету налоговыми агентами) налогоплательщика, выраженные (номинированные) в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на дату фактического получения доходов (на дату фактического осуществления расходов).

В Налоговой карточке указывается, за какой налоговый период она заполняется. Налоговая карточка состоит из восьми разделов и справочной информации о результатах перерасчета налоговых обязательств налогоплательщика за прошлые налоговые периоды, произведенного в отчетном налоговом периоде.

В Налоговой карточке отражаются доходы, подлежащие учету при определении налоговой базы, включая доходы, в отношении которых предусмотрены налоговые вычеты. Доходы, определяемые в соответствии с положениями главы 23 "Налог на доходы физических лиц" Налогового кодекса как доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) независимо от суммы таких доходов, в Налоговой карточке не отражаются.

Исчисление налоговой базы и суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Основой для заполнения декларации 2 НДФЛ являются сведения о доходах и удержании налогов. Для правильного заполнения декларации необходимо обратиться к различным справочникам: коды вычетов, коды доходов, информация о регионах и т.д. В форме, помимо личных данных сотрудника, необходимо указать общие суммы дохода, ставку налога, налоги за отчетный период и налоговые вычеты. Законодательство

допускает подачу декларации 2 НДФЛ в электронном виде. Для того чтобы правильно заполнить все необходимые пункты, нужно разобраться с основными определениями.

**Удержанный налог** — та часть налога, которая была удержана работодателем из заработной платы сотрудника.

**Исчисленный налог** — та сумма, которая исчисляется как сумма доходов минус все вычеты и умноженные на 13% (ставку НДФЛ, которая в большинстве случаев составляет 13%).

**Перечисленный налог** — часть налога, которая перечисляется в бюджет работодателем (работодатель исполняет обязанность налогового агента).

Многие компании и предприниматели предпочитают заполнить налоговую декларацию 2 НДФЛ самостоятельно. Однако если в компании нет квалифицированного бухгалтера или просто нет времени, то поручить заполнение этих форм можно сторонней организации или специалисту.

Организация не является налогоплательщиком НДФЛ. Компания всего лишь выступает как налоговый агент, а налоги вычитаются с сотрудника предприятия. Налог НДФЛ удерживается с заработной платы сотрудника и перечисляется в бюджет, а предприятие, таким образом, исполняет свои обязательства налогового агента. Иными словами, предприятие — по сути, посредник между налоговой службой и сотрудником.

Довольно часто у предприятия при заполнении формы 2 НДФЛ возникают трудности. Одной из самых распространенных ошибок является тот момент, что в справке необходимо отражать перечисленный налог. Работодатель в течение года перечисляет в налоговую службу налог в целом по предприятию (общую сумму налога), а при сдаче отчетности по справке 2 НДФЛ нужно перераспределить этот общий налог на каждого из сотрудников, то есть подавать справки и перечислять налог по каждому из сотрудников в отдельности. Если в процессе перечисления налогов все было рассчитано верно, то по итогам отчетного года проблем, как правило, не возникает, и не приходится думать о том, как распределить налог по сотрудникам. Однако на практике часто встречается ситуация, когда общая сумма налога и сумма налогов по каждому отдельному сотруднику не равны. Почему эти данные могут не сойтись? Одной из самых распространенных причин является тот момент, что в случае увольнения сотрудника предприятие не удерживает налог с него, поэтому в бюджете образуется недоплата.

В новом отчетном году распространенной причиной того, что данные по суммам налогам не сходятся, скорее всего, будет изменение сумм налоговых вычетов по детям, которые будут вноситься «задним числом» за предыдущий год. Изменения сумм налоговых выплат были внесены законодателями.

Налоговая декларация по форме 3-НДФЛ может быть составлена как в бумажном, так и в электронном виде. Электронная форма для заполнения и отправки декларации доступна налогоплательщикам в личном кабинете на сайте ФНС РФ. В то же время, подписана такая декларация должна быть с применением усиленной квалифицированной электронной подписи принадлежащей налогоплательщику. На сегодняшний день (2015 год), стоимость приобретения и обслуживания такой подписи относительно невелика.

Но, тем не менее, её использование рядовыми гражданами и предпринимателями, чья деятельность не приносит большого дохода невыгодно. Практически во всех случаях декларирование НДФЛ осуществляется в бумажной форме.

Каждый лист, начиная с титульного, подписывается налогоплательщиком или его уполномоченным представителем. Декларация не должна быть скреплена скобами и тем более прошита. Это обусловлено тем, что все декларации в дальнейшем сканируются служащими налоговых органов и попадают в электронные базы. Наиболее приемлемый вариант скрепления листов налоговой декларации — скрепкой.

Конечно, нормативными актами не запрещено скрепление листов, так называемыми механическими канцелярскими средствами, но при их использовании

не должно быть утраты сведений содержащихся на листах декларации. Все показатели в декларации указываются в рублях без копеек. В случае если у налогоплательщика, не являющегося ИП, отсутствует индивидуальный налоговый номер, или он по каким либо причинам не хочет его указывать, то это можно сделать при условии полного заполнения персональных данных.

### **1.7 Лекция № 7 (1 час)**

#### **Тема: «Налоговый учет и отчетность по специальным налоговым режимам»**

##### **1.7.1. Вопросы лекции:**

1. Организация налогового учета соблюдения условий применения упрощенной системы налогообложения (УСН).
2. Особенности ведения налогового учета по единому налогу при применении одновременно упрощенной системы налогообложения и иных налоговых режимов (ЕНВД). Особенности организации раздельного налогового учета.
3. Особенности организации налогового учета при применении системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога - ЕСХН).

##### **1.7.2. Краткое содержание вопросов:**

##### **1. Организация налогового учета соблюдения условий применения упрощенной системы налогообложения (УСН).**

Для вновь зарегистрированных налогоплательщиков установлен 30-дневный срок с даты, указанной в свидетельстве о постановке на налоговый учет, в течение которого они должны подать уведомление в ИФНС. После этого они признаются «упрощенцами» с даты постановки на налоговый учет.

Что касается порядка применения упрощенной системы налогообложения налогоплательщиком, который уже работал на УСН в прошлом налоговом периоде, то никаких действий ему предпринимать не надо. Если налогоплательщик не нарушил условий, дающих право на применение УСН, он может использовать выбранную систему налогообложения до тех пор, пока не подаст в налоговый орган уведомление об отказе от применения УСНО по форме 26.2-3.

В случае если было допущено нарушение хотя бы одного из обязательных условий для применения УСНО, налогоплательщик теряет право на использование данной системы налогообложения с того квартала, в котором произошло нарушение. С этого момента он переходит на общую систему налогообложения и обязан сообщить об этом в ИФНС путем предоставления сообщения по форме 26.2-2 до 15 числа следующего за событием квартала (п. 5 ст. 346.13 НК РФ).

При этом вернуться на УСН налогоплательщик сможет не раньше, чем через год после утраты права на ее применение.

##### **2. Особенности ведения налогового учета по единому налогу при применении одновременно упрощенной системы налогообложения и иных налоговых режимов (ЕНВД). Особенности организации раздельного налогового учета.**

«Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с главой 26.3 настоящего Кодекса на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности.

При этом ограничения по размеру дохода от реализации, численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, установленные настоящей главой, по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности».

Напомним, что до вступления в силу Федерального закона от 7 июля 2003 года №117-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения в виде единого налога в соответствии с главой 26.3 НК РФ не вправе были применять упрощенную систему налогообложения.

В письме Минфина России от 27 декабря 2004 года №03-03-02-02/19 указано, что если налогоплательщики применяют одновременно УСН и систему налогообложения в виде ЕНВД, то ограничения по размеру дохода налогоплательщика или остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов, а также ограничения по средней численности работников за налоговый (отчетный) период, установленные главой 26.2 НК РФ, применяются в отношении к таким налогоплательщиков, исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности по совокупности показателей, относящихся к УСН и ЕНВД.

В случае применения одновременно системы налогообложения в виде ЕНВД и УСН налогоплательщику следует в полном объеме вести бухгалтерский учет, поскольку Закон о бухгалтерском учете и главой 26.3 НК РФ не предусмотрено освобождение от ведения бухгалтерского учета для ЕНВД (смотрите также письмо Минфина России от 20 октября 2006 года. №03-11-04/3/465, письмо Минфина РФ от 31 октября 2006 года №03-04-10/17).

Организация, перешедшая на УСН, является единственной категорией налогоплательщиков, которым разрешено не вести бухгалтерский учет, за исключением тех показателей деятельности, которые необходимы для исчисления критериев применения УСН (основные средства и нематериальные активы учитываются в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете). Это установлено пунктом 3 статьи 4 Закона о бухгалтерском учете.

В то же время для плательщиков ЕНВД законодательством не предусмотрено аналогичное освобождение от ведения бухгалтерского учета. Поэтому организации, переведенные по какому-либо виду деятельности на уплату ЕНВД, должны вести бухгалтерский учет.

Следует отметить, что пункт 2 статьи 1 Закона о бухгалтерском учете не содержит требования от о ведении предпринимателем бухгалтерского учета. Согласно пункту 3 статьи 4 данного Закона индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном главой 26.2 НК РФ. С 2006 г. действует приказ Минфина России от 30 декабря 2005 года №167н «Об утверждении формы книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, и Порядка ее заполнения».

Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденный приказом Минфина России №86н, МНС России №БГ-3-04/430 от 13 августа 2002 г. Однако, как следует из пункта 3 указанного документа, этот



Порядок не распространяется на доходы индивидуальных предпринимателей, по которым уплачивается, в частности ЕНВД, и применяется УСН. Кроме того, на индивидуальных предпринимателей, являющихся плательщиками ЕНВД, вообще не распространяется законодательно установленная обязанность по ведению какого-либо учета своих доходов и расходов.

В то же время согласно пункту 7 статьи 346.26 НК РФ налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, иные виды предпринимательской деятельности, исчисляют и уплачивают налоги и сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с иным режимом налогообложения, в частности упрощенной системой налогообложения.

Поэтому они обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. Напоминаем, что при применении одновременно ЕНВД и УСН субъекты хозяйственной деятельности обязаны вести раздельный учет доходов и расходов.

Налог на добавленную стоимость является косвенным налогом, который взимается практически со всех видов товаров и ложится на плечи конечного потребителя. В бюджет подлежит сумма НДС, рассчитанная путем вычета из сумм налога, исчисленных со всех реализованных товаров (работ, услуг), и суммы, уплаченной поставщикам товаров (работ, услуг). Если продажная цена товара меньше или равна цене покупки, то налог на добавленную стоимость платить не придется, поскольку именно добавленная стоимость в этом случае будет отсутствовать.

Помимо этого, согласно ст. 176 НК РФ, если сумма налоговых вычетов превышает общую стоимость начисленного налога, то полученная сумма подлежит возмещению из бюджета.

Таким образом, главная особенность налога на добавленную стоимость заключается в том, что происходит в одном временном отрезке начисление налога продавцом и налоговый вычет покупателем на одну и ту же сумму. Еще одной особенностью исчисления налога на добавленную стоимость является то, что льготы по налогу предоставляются в основном в виде освобождения от налога товаров, работ, услуг или отдельных операций.

Налогоплательщик имеет право отказаться от освобождения, послав соответствующее уведомление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование.

Такой отказ возможен только в отношении всех осуществляемых налогоплательщиком операций. Не допускается, чтобы подобные операции освобождались или не освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем соответствующих товаров (работ, услуг). Также не допускается отказ от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

Если организации не предоставляются льготы, или она решила их не использовать, то для оптимизации налога необходимо просмотреть все нюансы расчета НДС, поскольку данный налог признается одним из сложных в расчете. Методика расчета налога в большинстве случаев строится по принципу первоначального исчисления налога со всей суммы реализации, и только после этого налогоплательщик может сделать налоговые вычеты, которые ограничены законодательством различными условиями: то вычеты не могут быть произведены в определенный момент (откладываются), то просто запрещены законодательством.

Так, например, расчеты между поставщиком и покупателями могут быть с условиями предоплаты, или аванса. В данном случае хоть налоговая база и увеличивается на сумму полученных авансовых платежей в счет предстоящих поставок (выполнения работ, оказания услуг), но воспользоваться правом вычета с сумм авансовых платежей не разрешено.

По действующему законодательству для того, чтобы воспользоваться правом налогового вычета, необходимо выполнить три обязательных условия:

- фактическое оприходование товаров (работ, услуг);
- оплата товара (работ, услуг);
- наличие оформленного счета-фактуры.

Если моментом исчисления налоговой базы является день отгрузки товаров, то налог исчисляется с суммы всех отгруженных товаров и, соответственно, вычет не может быть применен в данной ситуации, поскольку получен только аванс, а товар еще не отгружен.

Если же моментом исчисления налоговой базы является момент оплаты, то вычет также не может быть использован, поскольку оплата произведена не полностью. То есть, как ни крути, с аванса получить вычет нельзя, а отгрузка продукции и полная оплата могут произойти в следующем периоде.

Налоговое планирование налога на добавленную стоимость не оказывает никакого влияния на налоговую базу налога на прибыль, поскольку в этом не образуются затраты предприятия. В целях осуществления планирования нужно четко разграничить виды услуг, оказываемых предприятием, которые подпадают под различные режимы налогообложения по НДС, а также операции, освобождаемые от налогообложения, и НДС, принятый к возмещению.

В Налоговом кодексе РФ определены нормы организации налогового учета (ст. 171 НК РФ), в соответствии с которыми налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

В случае отсутствия у налогоплательщика раздельного учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается. При этом налогоплательщик имеет право не применять данное положение к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины.

Помимо этого, предприятиям также устанавливается возможность выбрать и закрепить в учетной политике порядок раздельного учета "входного" НДС, который уплачен по товарам (работам, услугам), использованным при производстве и реализации продукции на внутреннем рынке и на экспорт. Такой учет можно вести на основании показателей бухгалтерской отчетности о себестоимости готовой продукции.

На практике можно выделить ситуации, в которых нужно вести раздельный учет для НДС:

1. Ведение раздельного учета обязательно в организациях, которые осуществляют операции как облагаемые, так и не облагаемые НДС. Налогоплательщики обязаны вести раздельный учет в случае совмещения специальных режимов налогообложения (УСН, ЕНВД) с общим режимом налогообложения.

При организации налогового учета предприятиям дается самостоятельность в выборе того или иного метода учета, прописать его в учетной политике и использовать на

протяжении долгого времени. При этом в Налоговом кодексе РФ не прописана четкая технология организации раздельного учета НДС на отдельных участках.

Так, к примеру, организации, совмещающие ЕНВД и общую систему налогообложения, должны четко разделять операции с НДС для деятельности ЕНВД и операции для деятельности на общей системе налогообложения, поскольку по тем товарам (работам, услугам), которые будут использоваться в операциях общей системы, налог может быть принят к вычету.

Если продукция будет использоваться для операций, подпадающих под деятельность ЕНВД, НДС не возмещается и включается в стоимость товара. Но возникают такие ситуации, когда расходы предприятия относятся к обоим видам деятельности. В этом случае НДС распределяется пропорционально определенным показателям. Такая методика применяется при распределении общепроизводственных и общехозяйственных расходов предприятия.

Таким показателем может являться выручка, заработная плата, материальные расходы и т.д.

2. Ведение раздельного учета рекомендовано в случаях реализации и закупки товаров (работ, услуг) по различным ставкам НДС (0%, 10%, 18%).

3. Ведение раздельного учета может осуществляться в дополнительных ситуациях, когда сумма НДС, предъявленная покупателю, включается им в стоимость товаров (работ, услуг). Ведение раздельного учета при неденежных займах и товарных кредитах.

Согласно ст. 807 ГК РФ, заем представляет собой передачу в собственность заемщику денежных средств или других вещей на условиях возврата заимодавцу такой же суммы денег или равного количества других вещей. Все займы можно разделить на денежные и неденежные. Иными словами, при договоре неденежного займа объектами учета являются определенные вещи. При этом неденежные займы являются облагаемой операцией. Этот факт следует из Письма МНС России от 15.06.2004 N 03-2-06/1/1367/22. Отличие товарного кредита от договора неденежного займа заключается в определении момента, с которого начинает действовать договор. Если договор начинает действовать с момента передачи предмета займа заемщику - это договор неденежного займа, а если договор вступает в силу с момента его подписания - это кредитный договор.

При неденежных займах право собственности на предмет по договору займа переходит к заемщику, а значит, согласно ст. 39 НК РФ, является операцией реализации. И поэтому по данной операции возникает объект обложения НДС. Ведение раздельного учета вызывает тот факт, что предметом договора не денежного займа могут быть товары, освобожденные от налогообложения.

Ведение раздельного учета по операциям с ценными бумагами. Инвестиционной деятельностью считается деятельность организации, связанная с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также с их продажей, осуществлением собственного строительства, расходами на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки, осуществлением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление другим организациям займов и т.п.).

Иными словами, если предприятие не является профессиональным участником рынка ценных бумаг, то расходы на приобретение ценных бумаг следует относить к инвестиционной деятельности.

Иными словами, требование ведения раздельного учета облагаемых и необлагаемых операций содержится в п. 4 ст. 149 НК РФ. В соответствии с ним налогоплательщик обязан вести раздельный учет облагаемых и необлагаемых операций. При этом раздельный учет операций предполагает их соответствующее оформление в бухгалтерских регистрах, в документах налогового учета (книгах покупок, книгах

продаж), а также и в соответствующих юридических документах (договорах, актах, соглашениях и т.д.).

Глава 21 НК РФ не устанавливает конкретный порядок ведения раздельного учета, поэтому налогоплательщик вправе самостоятельно определить методику ведения такого учета и закрепить его в своей учетной политике.

### **3. Особенности организации налогового учета при применении системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога - ЕСХН).**

Сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по итогам работы за календарный год, предшествующий году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, или доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет не менее 70%.

Вновь зарегистрированный в текущем году индивидуальный предприниматель, являющийся сельскохозяйственным товаропроизводителем, вправе перейти с начала следующего года на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по итогам девяти месяцев текущего года в общем доходе от предпринимательской деятельности такого индивидуального предпринимателя доля дохода от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную им из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%.

При этом доходы от реализации определяются в порядке, предусмотренном статьей 249 Кодекса, внереализационные доходы, указанные в статье 251 Кодекса, не учитываются.

Расширен перечень расходов, принимаемых для целей налогообложения ЕСХН. К таким расходам отнесены:

- расходы на обеспечение мер по технике безопасности, предусмотренных нормативными правовыми актами Российской Федерации, и расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации;
- расходы на рацион питания экипажей морских и речных судов в пределах норм, утвержденных Правительством Российской Федерации;
- суммы портовых сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы;
- расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки, включая расходы на приобретение права на заключение договора аренды земельных участков при условии заключения указанного договора аренды, в том числе:
  - на земельные участки из земель сельскохозяйственного назначения;
  - на земельные участки, которые находятся в государственной или муниципальной собственности и на которых расположены здания, строения, сооружения, используемые для сельскохозяйственного производства.

Сумма расходов на приобретение имущественных прав на земельные участки подлежит включению в состав расходов после фактической оплаты налогоплательщиком имущественных прав на земельные участки в размере уплаченных сумм и при наличии документально подтвержденного факта подачи документов на государственную

регистрацию указанного права в случаях, установленных законодательством Российской Федерации.

Под документальным подтверждением факта подачи документов на государственную регистрацию имущественных прав понимается расписка в получении органом, осуществляющим государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, документов на государственную регистрацию указанных прав. Указанные расходы отражаются в последний день отчетного (налогового) периода и учитываются только по земельным участкам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

В случае прекращения налогоплательщиками деятельности по причине реорганизации налогоплательщики-правопреемники вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены настоящим пунктом, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

Налогоплательщики обязаны хранить документы, подтверждающие размер полученного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиками при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога. Убыток, полученный налогоплательщиками при уплате единого сельскохозяйственного налога, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения."

Как и в случае с упрощенной системой налогообложения, плательщики ЕСХН с 1 января 2009 года будут подавать налоговую декларацию только один раз в год, без поквартальной сдачи. Налогоплательщики, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, не вправе до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения.

Данные налогоплательщики могут перейти добровольно на общий режим налогообложения с начала следующего календарного года, уведомив об этом налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на общий режим налогообложения (пункт 6 статьи 346.3 НК РФ).

Налогоплательщики, перешедшие с уплаты единого сельскохозяйственного налога на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога не ранее чем через один год после того, как они утратили право на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Объектом налогообложения в соответствии со статьей 346.4 НК РФ признаются доходы, уменьшенные на величину расходов, а налоговой базой - денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов (статья 346.6 НК РФ). При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Статья 346.5 НК РФ устанавливает порядок определения и признания доходов и расходов. Пунктом 1 указанной статьи установлено, что индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности. В этом случае к доходам от предпринимательской деятельности относятся все поступления в денежной и натуральной формах от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также иные доходы от предпринимательской деятельности, аналогичные доходам, предусмотренным статьей 250 «Внереализационные доходы» НК РФ.

При определении объекта налогообложения налогоплательщики уменьшают полученные доходы на понесенные ими расходы в пределах установленного перечня. Расходы определяются на основании пункта 2 статьи 346.5 НК РФ.

При чем в соответствии с пунктом 3 статьи 346.5 НК РФ указанные расходы принимаются при условии их соответствия критериям, приведенным в пункте 1 статьи 252 НК РФ:

Порядок учета доходов и расходов при переходе с общего режима налогообложения на уплату единого сельскохозяйственного налога установлен пунктом 6 статьи 346.6 НК РФ. Налогоплательщики, которые применяли общий режим налогообложения с использованием метода начислений, при переходе на уплату ЕСХН обязаны выполнить следующие правила:

- на дату перехода на уплату ЕСХН в налоговую базу включаются суммы денежных средств, полученные в период применения общего режима налогообложения в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщики осуществляют после перехода на уплату ЕСХН;

- на дату перехода на уплату ЕСХН в учете отражается остаточная стоимость основных средств, приобретенных и оплаченных в период применения общего режима налогообложения, в виде разницы между ценой приобретения и суммой начисленной амортизации.

Порядок учета доходов и расходов сельскохозяйственных товаропроизводителей при переходе от ЕСХН к общему режиму налогообложения с использованием метода начислений обязаны выполнить следующие правила:

- не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на общий режим налогообложения, если по правилам налогового учета указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы при уплате единого сельскохозяйственного налога;

- расходы, осуществленные налогоплательщиками в период после перехода на общий режим налогообложения, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления независимо от даты оплаты таких расходов.

При переходе на общий режим налогообложения в налоговом учете на дату перехода отражается остаточная стоимость основных средств, определяемая исходя из их первоначальной стоимости за вычетом сумм амортизации, исчисленной за период перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, в порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ. При этом суммы расходов на приобретение основных средств, принятых при исчислении налоговой базы за этот период в соответствии с НК РФ, если они превысили суммы амортизации, исчисленные в соответствии с главой 25 НК РФ, не уменьшают остаточной стоимости основных средств на дату перехода налогоплательщиков на общий режим налогообложения, а полученная разница признается доходом в случае перехода на общий режим налогообложения.

## **2. МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ПРОВЕДЕНИЮ ПРАКТИЧЕСКИХ ЗАНЯТИЙ**

### **2.1 Практическое занятие №1 (1 час).**

**Тема: «Организация налогового учета, его назначение»**

#### **2.1.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:
  1. Различия в нормативном регулировании бухгалтерского и налогового учета.
  2. Определение и задачи налогового учета. Принципы налогового учета.
  3. Модели налогового учета.
  4. Регистры налогового учета
2. Решение задач по теме.

#### **2.1.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

#### **2.1.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

### **2. Практическое занятие №2 (1 час).**

**Тема: «Общие положения и состав налоговой отчетности»**

#### **2.2.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:
  1. Общие положения и состав налоговой отчетности. Определение и общие правила представления налоговых деклараций.
  2. Особенности формирования налоговой отчетности отдельных учреждений и организаций (кредитных, страховых, бюджетных организаций)
2. Решение задач по теме.

#### **2.2.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

#### **2.2.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

### **2.3 Практическое занятие №3 (2 часа).**

**Тема: «Налоговый учет и отчетность по налогу на прибыль»**

#### **2.3.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:
  1. Порядок признания доходов и расходов для целей налогообложения. Классификация доходов. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы.

2. Налоговый учет доходов и расходов от реализации.
3. Налоговый учет внереализационных доходов и расходов.
4. Налоговая декларация по налогу на прибыль и ее структура.
2. Решение задач по теме.

#### **2.3.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

#### **2.3.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

### **2.4 Практическое занятие №4 (2 часа).**

**Тема: «Основы ведения налогового учета и отчетности по НДС»**

#### **2.4.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:
  1. Общие принципы исчисления и уплаты НДС.
  2. Первичные документы налогового учета по НДС и регистры налогового учета – принципы составления и правила ведения.
  3. Налоговая декларация по НДС и ее структура.
2. Решение задач по теме.

#### **2.4.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

#### **2.4.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

### **2.5 Практическое занятие №5 (2 часа).**

**Тема: «Налоговый учет и отчетность по налогу на имущество»**

#### **2.5.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:
  1. Общие принципы исчисления и уплаты налога на имущество.
  2. Порядок формирования информации о налогооблагаемой базе в системе регистров бухгалтерского и налогового учета (инвентарные карточки по учету основных средств, ведомости начисления амортизации). Налоговые расчеты по налогу на имущество.
  3. Налоговая декларация по налогу на имущество и ее структура.
2. Решение задач по теме.

#### **2.5.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

#### **2.5.3 Результаты и выводы:**



Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

## **2.6 Практическое занятие №6 (2 часа).**

**Тема: «Налоговый учет и отчетность по налогу на доходы физических лиц»**

### **2.6.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

1. Налоговая база по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ). Правила исчисления и уплаты НДФЛ.
2. Порядок учета и ведения налоговой карточки по учету доходов и налога на доходы физических лиц (1 – НДФЛ). Заполнение декларации 2 – НДФЛ. Порядок заполнения декларации по форме 3- НДФЛ.
2. Решение задач по теме.

### **2.6.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **2.6.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

## **2.7 Практическое занятие №7 (2 часа).**

**Тема: «Налоговый учет и отчетность по специальным налоговым режимам»**

### **2.7.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

1. Организация налогового учета соблюдения условий применения упрощенной системы налогообложения (УСН).
2. Особенности ведения налогового учета по единому налогу при применении одновременно упрощенной системы налогообложения и иных налоговых режимов (ЕНВД). Особенности организации раздельного налогового учета.
3. Особенности организации налогового учета при применении системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога - ЕСХН).
2. Решение задач по теме.

### **2.7.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **2.7.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.