

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

БРАТСКИЙ ЦЕЛЛЮЛОЗНО-БУМАЖНЫЙ КОЛЛЕДЖ
ФЕДЕРАЛЬНОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО БЮДЖЕТНОГО
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«БРАТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Специальность 080114
«Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)»

МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ

КУРС ЛЕКЦИЙ
ОРГАНИЗАЦИЯ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ

ПМ 03 ПРОВЕДЕНИЕ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ И
ВНЕБЮДЖЕТНЫМИ ФОНДАМИ

Братск 2014

Составил (разработал)

Будяк Г. Н., преподаватель кафедры экономико - деревообрабатывающих дисциплин

Рассмотрено на заседании кафедры ЭДД

« _____ » _____ 20__ г.

(Подпись зав. кафедрой)

Одобрено и утверждено редакционным советом

(Подпись председателя РС)

« _____ » _____ 20__ г.

№ _____

Содержание

| | |
|---|----|
| Введение | 4 |
| 1 Понятие, виды и функции налогов..... | 5 |
| 2 Элементы налогов: понятие и значение | 14 |
| 3 Субъект налогообложения | 16 |
| 4 Предмет и объект налогообложения..... | 23 |
| 5 Налоговая база..... | 25 |
| 6 Ставка налога и метод налогообложения..... | 27 |
| 7 Налоговый и отчетный периоды. Налоговые льготы..... | 29 |
| 8 Порядок и способы исчисления налога..... | 31 |
| 9 Способы, сроки и порядок уплаты налога..... | 34 |
| 10 Организация расчетов по налогу на добавленную стоимость..... | 37 |
| 11 Организация расчетов по налогу на прибыль организаций..... | 44 |
| 12 Организация расчетов по налогу на доходы физических лиц..... | 54 |
| 13 Организация расчетов по налогу на имущество организаций..... | 58 |
| 14 Организация расчетов по транспортному налогу..... | 63 |
| 15 Организация расчетов по земельному налогу..... | 67 |
| 16 Синтетический и аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам»..... | 72 |
| Заключение..... | 75 |
| Список использованных источников..... | 76 |

Введение

Настоящий курс лекций предназначен для оказания помощи студентам очного отделения при освоении учебного материала по профессиональному модулю ПМ 03 «Проведение расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами» по специальности 080114 «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)».

Первые девять тем посвящены теоретически вопросам налогообложения Российской Федерации. В последующих темах дана методика расчета сумм федеральных, региональных и местных налогов, изложены порядок исчисления и уплаты налогов. В пособии также освещены вопросы организации расчетов с бюджетом по следующим налогам:

- федеральные налоги - налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц;
- региональные налоги - налог на имущество организаций, транспортный налог;
- местные налоги - земельный налог.

Изучение действующей системы налогообложения в РФ иллюстрируется примерами расчетов по всем рассматриваемым налогам. По всем вышеперечисленным налогам приведены бухгалтерские проводки по исчислению и перечислению налогов в бюджет.

Материал пособия базируется на действующих законодательных и нормативных актах с последними изменениями.

Изложенный в лаконичной форме, материал данного учебного пособия поможет студентам быстро и качественно подготовиться к практическим занятиям, зачету, экзамену по данному тематическому блоку профессионального модуля ПМ 03 в рамках Федерального государственного образовательного стандарта (третьего поколения) среднего профессионального образования.

1 Понятие, виды и функции налогов

1.1 Правовая природа налога

1.2 Значение и функции налогообложения

1.3 Классификация налогов и сборов

1.1 Правовая природа налога

«Налог» - одно из основных понятий финансовой науки. Поэтому важно уяснить его природу, функции, значение для народного хозяйства. Сложность понимания природы налога обусловлено тем, что «налог» - понятие не только экономическое, но и правовое, социальное, философское. Определение понятия «налог» дано в ст. 8 НК РФ.

Налог - обязательный индивидуальный безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (п.1 ст.8 НК РФ).

Отличительными признаками налога по российскому законодательству (согласно НК РФ) являются:

- обязательный характер;
- законодательный характер;
- безэквивалентность (носит двойственный характер: с точки зрения налогоплательщика, налоги безэквивалентны; но с точки зрения общества налоги носят эквивалентный характер);
- целевой характер (формирование федерального бюджета, а также региональных и местных бюджетов).

Обязательность означает, что каждое лицо — налогоплательщик должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Обязательность уплаты налогов проявляется в том, что налоговые отношения являются в первую очередь властными отношениями, складывающимися между гражданами и организациями как налогоплательщиками, с одной стороны, и государством в лице уполномоченных им органов - с другой. Обязанность по уплате налога возлагается на налогоплательщика с момента возникновения определенных юридических фактов, установленных законодательством о налогах и сборах.

Таким образом, *обязательный и законодательный характер* налогов - два неразрывно связанных признака. При этом законодательный характер выражается в том, что утверждение налогов является прерогативой законодательной власти. Налоги вводятся и отменяются только соответствующими законами.

Безэквивалентность налогов носит двойственный характер. С точки зрения налогоплательщика, налоги безэквивалентны, т. е. каждое лицо, уплатившее налог, взамен не получает на его сумму никаких благ. Но с точки зрения общества налоги носят эквивалентный характер, так как доходы бюджета ис-

пользуются на благо всего общества в целом. Если граждане считают, что государство плохо выполняет свои функции, то они неохотно платят налоги.

Целевой характер проявляется в обеспечении потребностей государства и муниципальных образований в денежных ресурсах, направленных на финансирование мероприятий для выполнения конкретных функций государства, определенных бюджетным законодательством.

Понятие термина «налог» необходимо для правильного определения норм законодательства и определения объема полномочий субъектов налоговых правоотношений. Без точного определения этого термина невозможно правильно очертить финансовую ответственность или иные виды ответственности налогоплательщика.

Поступления, формирующую доходную часть бюджета, подразделяются на *налоговые доходы* (НДС, НДФЛ, налог на прибыль предприятий и т. д.) и *неналоговые доходы*. Наряду с налогами выделяют различные виды платежей: сборы, пошлины, таможенные пошлины, различные платы. Между всеми видами платежей есть определенные различия: в специфике назначения, в особенностях правового регулирования отношений по поводу их бюджетного изъятия.

В России в качестве юридического критерия отличия налога от неналоговых платежей предложен признак нормативно - отраслевого регулирования, согласно которому налоговые отношения регулируются нормами налогового законодательства, а неналоговые обязательные платежи - нормами других отраслей права.

Российское законодательство до введения в 1999 г. части первой НК РФ различий между налогами, сборами и пошлинами не признавало. В настоящее время российское налоговое законодательство предусматривает различие между налогами и сборами.

Сбор - обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщика сборов государственными органами, должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий) (п.2 ст.8 НК РФ).

Таким образом, отличие неналогового платежа от налогового заключается в том, что налог устанавливается и вводится законом и обычно не имеет целевого назначения.

При уплате пошлины или сбора всегда присутствуют специальная цель и интересы. Пошлины и сборы взимаются только с тех, кто обращается в соответствующие органы по поводу оказания нужных ему услуг.

1.2 Значение и функции налогообложения

Значение налогов в деятельности государства. Налоги, как утверждают известные ученые-налоговеды, возникли вместе с товарным производством, разделением общества на классы и появлением государства в качестве его финансовой основы.

Появление налогов было обусловлено необходимостью удовлетворять растущие потребности финансового хозяйства государства. Процесс взимания налогов осуществляется государством и является его функцией.

Способ, характер и масштабы мобилизации денежных ресурсов в бюджете государства зависят от стадии экономического развития общества, породившего соответствующее государство. При этом минимальный размер формируемых денежных фондов, состоящих в большей степени из налоговых платежей, определяется суммой расходов государства на исполнение его функций: социальной, экономической, оборонной и др.

На каждом этапе развития общества понятие «налог» все более уточняется, дополняется новыми характеристиками. Налоги выступают необходимым звеном экономических отношений, и в силу этого во всех экономических теориях прошлого и настоящего времени авторы изучают проблемы налогообложения, стремятся определить место налогов в экономической системе, их назначение и варианты построения систем взимания налогов.

В эпоху становления и развития капиталистических отношений значение налогов стало усиливаться. В рыночной экономике налоги рассматриваются не только с позиции общественных и фискальных интересов, но и как инструмент регулирования рыночных отношений. Налоги используются как метод прямого управления бюджетными отношениями и косвенного воздействия (через льготы и санкции) на производителей товаров (работ, услуг).

Налогообложение используется государствами для воздействия на циклическое развитие экономики, борьбы с инфляцией, создания производственной и социальной инфраструктуры.

Воздействие государства на экономику осуществляется посредством проведения налоговой политики.

Таким образом, в условиях рыночной экономики налоги являются главным методом мобилизации доходов в государственную казну и способствуют государственному регулированию экономической деятельности юридических и физических лиц.

Функции налогообложения. Сущность налогов проявляется через их функции. Функции налога - это способ выражения сущностных свойств налога.

Функции любой экономической категории раскрывают сущность, выражают общественное назначение, присущее именно данной категории.

Проблема заключается в том, что до сих пор в экономической литературе не установилось единство мнений по вопросу о составе функций налогов и их роли. Вопрос о том, выполняют ли налоги исключительно фискальную функцию или им присущ многофункциональный характер, остается дискуссионным.

Мнения экономистов сходятся только в определении одной функции налогов - фискальной, которая и является основной. Одни авторы считают ее единственной, присущей налогам. Другие отстаивают позицию многофункциональности налогов.

На стадии теоретического изучения и осмысления сущности налогов представляется необходимым изучить многофункциональный характер налогов.

Налогам свойственны следующие функции:

- фискальная;
- экономическая (регулирующая);
- контрольная.

Фискальная функция является исторически первой и основой. Она заключается в том, что с помощью налогов формируются финансовые ресурсы государства и тем самым создается материальная основа самого существования государства и его функционирования. Название данной функции происходит от латинского слова *fiscus*, что означает «корзина».

По мнению ряда авторов, практически до начала 1930-х гг. фискальная функция являлась единственной присущей налогам. Налоги, как и другие общественные явления, определенным образом эволюционируют, их экономическое содержание по мере развития государственного устройства изменяется.

На определенном этапе своего развития экономическое содержание налогов стало проявляться и в *регулирующей функции*. В значительной степени экономическую функцию обуславливает фискальная функция, так как она создает объективные предпосылки для повышения роли государства в регулировании экономики страны.

Регулирующая (экономическая) функция призвана решать те или иные задачи налоговой политики государства, используя налоговые механизмы. Экономическая функция реализуется через налоговое регулирование, которое является составной частью государственного регулирования экономики.

Первоначально в Древнем Риме фиском называли военную кассу, где хранились деньги, предназначенные к выдаче. Позднее фиском называли частную кассу императора. Она находилась в ведении чиновников и пополнялась доходами с императорских провинций. С IV в. фиск — это единый общегосударственный финансовый центр Римской империи, куда стекались все виды доходов и сборов, откуда шли указания о чеканке монет, порядке сборов налогов, производились выплаты. Сегодня под термином «фиск» понимается именно государственная казна.

Налоги используют в качестве инструмента при распределении и перераспределении ВВП. Этот процесс происходит пути введения новых и отмены старых действующих налогов, изменения ставок, расширения либо сокращения налоговой базы.

Так, с помощью налоговых механизмов можно влиять развитие определенных социально-экономических процессов (стимулирование экономического роста, снятие социальной напряженности и др.). Посредством дифференциации налогов ставок, введения преференций, налоговых льгот, направленных на поддержку малого предпринимательства, производство продукции социального, сельскохозяйственного назначения, капитальных вложений, а также инновационной и внешнеэкономической деятельности.

Налоги оказывают существенное влияние на воспроизводство:

- стимулируя (сдерживая) его темпы;
- усиливая (ослабляя) накопление капитала;

- расширяя (сужая) платежеспособный спрос населения.

Налоги также способны влиять на формирование отраслевых, межотраслевых и региональных пропорций экономики.

Непосредственно с фискальной функцией связана *контрольная* функция. Сущность ее состоит в количественном отражении и соответствии налоговых платежей и налоговых поступлений. Данная функция позволяет государству отслеживать своевременность полноты поступления в бюджет налогов: платежей, сопоставлять их величину с потребностями в финансовых ресурсах.

Контрольная функция реализуется органами, осуществляющими контроль за правильным исчислением, своевременной уплатой и правильным зачислением налогов, правильным заполнением и своевременным представлением налоговой отчетности.

Органами налогового контроля (органами, осуществляющими налоговый контроль) Российской Федерации являются:

- Федеральная налоговая служба (налоговый орган);
- Федеральная таможенная служба (таможенный орган);
- Федеральная служба по налоговым и экономическим преступлениям (Департамент экономической безопасности) МВД России (органы внутренних дел).

Необходимо отметить, что в единстве все эти функции определяют эффективность финансово-бюджетных отношений и налоговой политики.

1.3 Классификация налогов и сборов

Необходимость классифицировать налоги и сборы обусловлена потребностями бюджетного процесса, изучением тенденций развития теории и практики налогообложения, а также проведением аналитических процедур по изучению как общего размера налогового бремени, так и влияния отдельных видов налогов и сборов на эффективность использования бюджетных средств.

Используются различные критерии для классификации налогов. Практическое значение имеет классификация по следующим признакам.

По способу взимания различают налоги:

- *прямые* налоги, в числе которых выделяются группы реальных и личных;
- *косвенные* налоги, которые подразделяют на универсальные и индивидуальные.

Прямые налоги взимаются с доходов налогоплательщика (прибыли организации, доходов физических лиц).

Реальными прямыми налогами принято считать такие налоги, ставка которых определяется в зависимости от предполагаемого дохода от использования отдельных групп имущества - земельный налог, налог на имущество организаций, единый налог на вмененный доход по отдельным видам деятельности и т. д.

Личными прямыми налогами называются налоги, размер которых прямо зависит от доходов, полученных налогоплательщиком.

Косвенные налоги уплачиваются налогоплательщиком, но возмещаются за счет покупателей, т. е. включаются в цену продажи товаров и продукции. *Универсальные косвенные налоги* взимаются со всех видов продаваемых товаров, работ или услуг. При этом используется ограниченное число налоговых ставок, но по отдельным видам товаров могут предусматриваться льготы. Примером такого налога является налог на добавленную стоимость (НДС). *Косвенные индивидуальные налоги* устанавливаются в отношении одного вида товаров или ограниченной их номенклатуры. Примером такого налога служат акцизы. Установление и применение косвенных налогов, как правило, сопровождается правом на получение налогоплательщиком *налоговых вычетов* (сумм, уменьшающих налоговую базу или непосредственно сумму налоговой задолженности по платежам в бюджет).

По объекту обложения налогом облагаются:

- *реализация товаров (работ, услуг)*. Для целей налогообложения товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц. Услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе. Таким образом, основным признаком того, что хозяйственная операция относится к категории реализационных, является факт перехода права собственности на товары (работы, услуги);
- *имущество*. В налогообложении под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. Имущество является объектом обложения для земельного налога, налога на имущество физических лиц, налога на имущество организаций, транспортного налога;
- *прибыль*. Прибылью является превышение доходов, полученных от предпринимательской деятельности (увеличенных на сумму прочих доходов), над суммой расходов, понесенных в связи с получением данного дохода (увеличенных на суммы прочих расходов). Размер

прибыли определяется по данным бухгалтерского учета, скорректированных в тех случаях, когда требования налогового законодательства отличаются от норм бухгалтерского учета;

- *доход*. В данном случае объектом налогообложения является выручка от реализации продукции (работ, услуг), прочих доходов организаций, а также суммы доходов, полученных физическими лицами. Налоговое законодательство допускает возможность выбора налогоплательщиком в качестве объекта налогообложения доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов (фактически полученная прибыль). Такую возможность предоставляет использование упрощенной системы налогообложения;
- *расход*. Классификация по данному признаку стала возможной только после 2006 г., когда в ст. 38 НК РФ были внесены соответствующие изменения, хотя налоги по суммам стоимости произведенных расходов взимались и ранее;
- *иное обстоятельство*, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения.

По субъекту налогообложения облагаются налогами:

- налоги, уплачиваемые *организациями*. Организации - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации;
- налоги, уплачиваемые *физическими лицами* — граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства;
- налоги, уплачиваемые *индивидуальными предпринимателями* (физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств);
- *смешанные налоги* (страховые взносы во внебюджетные фонды, НДС, транспортный налог, налог на игорный бизнес).

В зависимости от уровня управления:

- *федеральные налоги;*
- *региональные налоги;*
- *местные налоги.*

Федеральные налоги устанавливаются, отменяются и изменяются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ.

Региональные налоги устанавливаются НК РФ. Правительство субъектов Федерации наделено правом вводить или отменять региональные налоги на своей территории и изменять некоторые элементы налогообложения в соответствии с действующим федеральным законодательством.

Местные налоги регламентируются законодательными актами федеральных органов власти. Органам местного самоуправления в соответствии с НК РФ предоставлено право вводить или отменять на территории муниципального образования местные налоги и сборы.

При введении в действие на территории соответствующего субъекта РФ налога на недвижимость прекращается действие налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога.

По регулярности уплаты налоги бывают:

- *регулярные налоги;*
- *разовые налоги.*

Большая часть налогов по данному признаку является регулярной. К числу разовых налогов могут быть отнесены сборы за пользование животным миром и объектами водных биологических ресурсов и государственная пошлина.

В зависимости от принадлежности к уровню бюджета (по получателю) налоги можно подразделить так:

- *закрепленные налоги;*
- *регулирующие налоги.*

Закрепленные налоги непосредственно и целиком поступают в конкретный бюджет или во внебюджетный фонд. Среди них выделяют налоги, поступающие в федеральный, региональный и местные бюджеты. Это все местные налоги;

Регулирующие налоги поступают одновременно в бюджеты разных уровней в пропорции, определенной бюджетным законодательством (например, налог на прибыль).

В зависимости от использования налоги бывают:

- *общие;*
- *специальные налоги.*

К *общим налогам* относятся большинство взимаемых в любой налоговой системе налогов. Их отличительная особенность заключается том, что после поступления в бюджет они обезличиваются и расходуются на цели, определенные в соответствующем бюджете.

В отличие от них *специальные налоги* имеют строго целевое предназначение и «закреплены» за определенными видами расходов. В частности, в РФ примером специальных налогов могут служить: страховые взносы во внебюджетные фонды; транспортный налог.

По месту расчета:

- *окладные налоги;*
- *неокладные налоги.*

Окладные налоги - налоги, расчет которых производится налоговым органом (налоги, взимаемые с физических лиц - транспортный, земельный налоги).

Расчет *неокладных* налогов производится самим налогоплательщиком (все налоги, уплачиваемые организациями, индивидуальными предпринимателями; НДФЛ - в части налога, взимаемого с доходов не связанных с оплатой труда; НДФЛ по суммам оплаты труда).

В зависимости от установленных *ставок налогообложения* налоги бывают:

- *твердыми*;
- *процентными* (пропорциональными, прогрессивными, регрессивными).

По *источнику возмещения* различают налоги на:

- *прибыль* - налоги, относимые на *финансовые результаты* (налог на имущество организаций);
- *доходы* - налоги, включаемые в *продажную цену товаров (работ, услуг)* (НДС);
- *расходы* - налоги, относимые на *издержки обращения и затраты производства*;
- налоги, уплачиваемые за *счет чистой прибыли*, остающейся в распоряжении налогоплательщика (налог на прибыль организаций).

Особая категория налогов - так называемые специальные налоговые режимы. В НК РФ предусмотрена возможность установления пяти таких режимов:

- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности;
- упрощенная система налогообложения;
- патентная система налогообложения;
- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции.

Особенность этих налогов состоит в том, что со дня их введения на территории соответствующих субъектов Федерации с налогоплательщиков, как правило, прекращается взимание большинства налогов, предусмотренных НК РФ.

2 Элементы налогов: понятие и значение

2.1 Понятие и значение элементов налога

2.2 Существенные, факультативные и дополнительные элементы налога

2.1 Понятие и значение элементов налога

К законам, регламентирующим налогообложение, предъявляются повышенные требования, так как они затрагивают материальные интересы налогоплательщиков. В законе о каждом налоге должен содержаться исчерпывающий набор сведений, который позволил бы конкретно утвердить:

- обязанное лицо, размер обязательств и порядок его исполнения;
- границы требований государства, относительно имущества налогоплательщика.

Налог - это комплексное экономико - правовое общественное явление, включающее в себя совокупность определенных взаимодействующих составляющих, которые именуется в теории прав как элементы (структура) налога, элементы налогового обязательства.

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены *элементы налога*. Если законодатель не установил или не определил хотя бы один из элементов, то либо налогоплательщик имеет право не уплачивать налог или уплачивать его удобным для себя способом, либо это ведет к нарушениям со стороны налоговых органов в силу расширительности толкования положений закона.

Хотя число налогов велико и структура их различна, элементы налога имеют универсальное значение.

К элементам налога относятся:

- субъект налогообложения;
- предмет и объект налогообложения;
- налоговая база;
- масштаб налога и единица налогообложения;
- налоговый период и отчетный период;
- ставка налога и метод налогообложения;
- порядок и способы исчисления налога;
- способы, сроки и порядок уплаты налога.

При наличии в законе полной совокупности этих элементов обязанность по уплате налога может считаться установленной.

Налогообложение - процесс установления и взимания налогов в стране, определение видов, объектов, величин налоговых ставок, носителей налогов, порядка их уплаты, круга юридических и физических лиц в соответствии с выработанной налоговой политикой, принципами их установлении.

2.2 Существенные, факультативные и дополнительные элементы налога

Различают существенные, факультативные и дополнительные элементы налога. Элементы, без которых налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными, называются *существенными* (обязательными) элементами налога.

Положение о выделении этих элементов отражено в части первой НК РФ. Согласно ст. 17 НК РФ к *существенным (обязательным) элементам* налогообложения относятся:

- субъект налогообложения (налогоплательщик);
- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

Существуют и *факультативные элементы*, отсутствие которых не влияет на степень определенности налогового обязательства. К ним относятся:

- порядок удержания и порядок возврата неправильно удержанных сумм налога;
- ответственность за налоговые правонарушения;
- налоговые льготы и др.

Законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов РФ, устанавливая региональные налоги и сборы, определяют в *законах субъектов РФ* как существенные, так и факультативные элементы налогообложения. Согласно ст. 12 НК РФ это:

- налоговая ставка, устанавливаемая в пределах, предусмотренных НК РФ (налог на имущество от 0 % до 2,2 %; налог на прибыль - 20 % (2 % фед. бюджет + 18 % рег. бюджет; ставка 18 % может быть снижена до 13,5 %);
- порядок и сроки уплаты налога и сбора;
- налоговые льготы (основания и порядок их применения).

Представительные органы местного самоуправления, устанавливая местные налоги и сборы, определяют в *нормативных правовых актах о налогах* как существенные, так и факультативные элементы налогообложения. Согласно ст. 12 НК РФ это: налоговая ставка, устанавливаемая в пределах, предусмотренных НК РФ; порядок и сроки уплаты налога и сбора; налоговые льготы

Дополнительные элементы налогов - те, которые не предусмотрены законодательно для установления налога, но более полно характеризуют налоговое обязательство и порядок его исполнения. К ним относятся: предмет налога; масштаб налога; единица налога; источник налога; налоговый оклад; получатель налога.

3 Субъект налогообложения

3.1 Понятие «налогоплательщик» и «плательщик сборов»

3.2 Резиденты и нерезиденты

3.3 Налоговый агент

3.4 Представительство в налоговых правоотношениях

3.1 Понятие «налогоплательщик» и «плательщик сборов»

Субъект налогообложения (налогоплательщик) - это лицо, на которое возложена юридическая обязанность уплатить налог за счет собственных средств.

Согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов выступают организации и физические лица, на которые в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Юридические лица - организации, учреждения, предприятия, фирмы, выступающие в качестве единого, самостоятельного носителя прав и обязанностей.

Физические лица - граждане Российской Федерации, иностранцы и лица без гражданства

Филиалы и иные обособленные подразделения организации не являются налогоплательщиками, но исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и подразделений. Филиалы иностранных организаций являются самостоятельными налогоплательщиками.

Налогоплательщик, плательщик сборов: понятие. Отличительные особенности. В состав платежей, уплачиваемых в бюджет государства, входят налоги, сборы, пошлины. По своей природе – это разный вид изъятий.

Налог (п. 1 ст. 8 НК РФ) – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Сбор (п. 2 ст. 8 НК РФ) – обязательный взнос, взимаемый с организаций или физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в интересах плательщиков сборов государственными органами, органами самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Согласно ст. 19 НК РФ *налогоплательщики и плательщики сборов* являются организации и физические лица, на которых в законодательном порядке возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы. Уплачивать налоги и сборы за счет собственных средств.

Различия между налогоплательщиками и плательщиками сборов заключаются в следующем:

- плательщики сборов уплачивают его в связи с оказанием государством, каких – либо адресных услуг; налогоплательщики – безвозмездно;
- налогоплательщики обязаны в принудительном порядке уплатить налоги; у плательщиков сборов – относительная добровольность;
- налогоплательщики платят налоги на постоянной основе, периодически; плательщики сборов – в большинстве случаев платят разовые платежи;
- налогоплательщики подчиняются только законодательству о налогах и сборах, плательщики сборов – нормативно – правовым актам налогового права и нормативно – правовым актам других отраслей права.

Налогоплательщик как участник отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Согласно п. 2 ст. 83 НК РФ постановка на учет в налоговых органах организация и индивидуальный предприниматель и включение их в Единый реестр налогоплательщиков осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога. То есть лицо признается налогоплательщиком еще до появления у него объекта налогообложения. Например: предприятие создано, прошло регистрацию, но никакой финансово – хозяйственной деятельности не осуществляло и впоследствии ликвидировано. Таким образом, обязанностей по уплате налогов и сборов у него не возникло, хотя предприятие и было зарегистрировано в качестве налогоплательщика. С какого же момента лицо становится налогоплательщиком? С момента внесения его в Единый государственный реестр или с момента возникновения у него налоговой обязанности?

У налогоплательщика два статуса:

- как субъект налогового права;
- как участник налоговых правоотношений.

В налоговых органах организации и индивидуальный предприниматель регистрируются в качестве пока лишь потенциальных участников налоговых правоотношений.

Внесение их в Единый реестр налогоплательщиков означает наделение лица налоговой правоспособностью, то есть идеальной возможностью участвовать в налоговых правоотношениях. Речь в данном случае идет о налогоплательщиках как субъектах налогового права.

Возникновение налоговой обязанности законодатель связывает с определенным юридическим фактом – наличием у лица объекта налогообложения.

Поэтому участником налогового правоотношения лицо становится с появлением у него объекта налогообложения.

3.2 Резиденты и нерезиденты

Экономические отношения налогоплательщика и государства определяются принципом постоянного местопребывания (резидентства), с учетом которого различаются два вида субъектов налогообложения: *резиденты* и *нерезиденты*.

Налоговые резиденты имеют постоянное местопребывание в определенном государстве. Налогообложению подлежат их доходы, полученные на территории данного государства и за рубежом (полная налоговая ответственность).

Резидент – юридическое или физическое лицо, постоянно зарегистрированное или постоянно проживающее в данной стране. Резиденты обязаны в своих экономически законах придерживаться законов данной страны, платить налоги в соответствии с законами и нормами этой страны. Их доходы, полученные на территории данного государства и за рубежом, подлежат налогообложению.

У нерезидентов налогообложению подлежат только те их доходы, которые получены в данном государстве (ограниченная налоговая ответственность).

Нерезидент - юридическое лицо, действующее в данной стране, но зарегистрированное как субъект хозяйствования в другой; физическое лицо, действующее в одной стране, но постоянно проживающее в другой.

Нерезиденты не имеют постоянного местопребывания в государстве. Для нерезидентов могут быть установлены особые правила налогообложения. Налогообложению подлежат только те их доходы, которые получены в данном государстве.

Налоговый статус физических лиц. Налоговыми резидентами признаются физические лица (граждане Российской Федерации, иностранцы или лица без гражданства), 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. *Нерезиденты* не имеют постоянного местопребывания в государстве, т.е. проживают в России менее 183 дней в году. Таким образом, налоговый статус физического лица определяется с помощью теста физического присутствия. В России резидентство устанавливается ежегодно.

Налоговый статус юридических лиц. Для определения резидентства юридического лица имеются различные тесты и их комбинации. В России применяется тест инкорпорации, который заключается в том, что все юридические лица, основанные (зарегистрированные) в России, согласно российскому законодательству являются резидентами и несут по налогу на прибыль полную налоговую обязанность. Поэтому, если такое предприятие не вело в России предпринимательскую деятельность, оно уплачивает налог с прибыли, полученной где бы то ни было.

3.3 Налоговый агент

Определяя обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, Конституция РФ имеет в виду исключительно налогоплательщиков. Однако в ряде случаев законодатель возлагает исполнение налоговой обязанности на третьих лиц, именуемых НК РФ «налоговыми агентами». Т.е. кроме налогоплательщиков (плательщиков сборов) в НК РФ выделяются и другие субъекты налоговых правоотношений (налоговые агенты, представители). Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ (п. 1 ст. 24 НК РФ)

Налоговые агенты - это лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению в соответствующий бюджет налогов.

Статус налогового агента имеют:

- организации в отношении налога на доходы физических лиц;
- организации в отношении НДС по суммам арендной платы при аренде государственного и муниципального имущества;
- российские контрагенты иностранных юридических лиц, не имеющих постоянного представительства на территории РФ, в отношении некоторых налогов (НДС, налог на прибыль организаций);
- российские организации (хозяйственные товарищества), выплачивающие учредителям (акционерам) проценты или дивиденды.

Атрибутивным признаком налогового агента является его устойчивая связь с налогоплательщиком. Главным является наличие финансовых (денежных) взаимодействий между налоговым агентом и налогоплательщиком. Как правило, налоговым агентом является лицо, выплачивающее доходы налогоплательщику.

С одной стороны, удержание налоговых платежей из средств, выплачиваемых налогоплательщику, производится без какого – либо согласования (одобрения, подтверждения) со стороны последнего. С другой стороны, налоговый агент не вправе отказаться от выполнения своих обязанностей. Обязанности налогового агента вытекают из закона, а не договора.

Налоговый агент, согласно ст. 24 НК РФ обязан вести учет не просто начисленных, а реально выплаченных налогоплательщикам доходов.

Выплата доходов физическим лицам в натуральной форме не создает у налогового агента обязанности удерживать налог. В этом случае налоговый агент обязан письменно уведомить налоговый орган о невозможности удержать налог.

Удержание производится только из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств.

Согласно ст. 48 НК РФ, если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом.

Не удержанные налоговым агентом суммы не могут быть взысканы из его собственных средств.

Налоговые агенты обязаны перечислить суммы исчисленного и удержанного НДФЛ не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода.

Необходимость для российской налоговой системы института «налогового агента»:

- возложение обязанности по исчислению и уплате налога непосредственно на физических лиц является для них чрезмерно обременительным, прежде всего, в силу экономической и правовой квалификации. Квалифицированным специалистам бухгалтерии намного проще исчислить налог, чем обычным работникам, зачастую вовсе не знакомым с налоговым законодательством;
- когда налогоплательщики объединены в рамках одного коллектива, экономически невыгодно взимать налоги у каждого в отдельности. В этом случае целесообразно, чтобы работодатель, выплачивая заработную плату и иные доходы работникам, исчислил и удержал бы у них соответствующие налоги, а затем уже перечислил общую сумму собранных налогов в бюджет. При этом значительно облегчаются возможности налогового контроля (требуется проверить финансовую деятельность только одного лица вместо множества других – непосредственных налогоплательщиков);
- когда налогоплательщиками выступают иностранные граждане и организации, возможности контроля и государственно – властного воздействия в отношении которых у российских налоговых органов существенно ограничены.

Права и обязанности налоговых агентов. Налоговые агенты имеют те же общие права, что и налогоплательщики. При этом Кодексом могут быть предусмотрены дополнительные права, предоставляемые налоговым агентам, либо исключение отдельных видов прав, как нехарактерных для данной группы хозяйствующих субъектов.

Перечень же обязанностей несколько отличается от перечня обязанностей налогоплательщика.

Налоговые агенты обязаны:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджетную систему РФ на соответствующие счета Федерального казначейства;
- в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика;
- вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов; исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;
- в течение 4-х лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность (налоговую, административную, уголовную) в соответствии с законодательством РФ.

3.4 Представительство в налоговых правоотношениях

Налогоплательщик вправе участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через представителя.

Личное участие налогоплательщика в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях (ст. 26 НК РФ). Общее количество представителей у одного налогоплательщика законом не ограничивается. По общему правилу полномочия налоговых представителей должны быть документально подтверждены.

Представительство в налоговых правоотношениях означает совершение представителем действий от имени и за счет собственных средств налогоплательщика – представляемого лица (КС РФ).

Налоговыми представителями могут как физические, так и юридические лица.

Два вида налоговых представителей. В соответствии с НК РФ предусматривается два вида налоговых представителей:

- *законные (по закону)* – представители, уполномоченные представлять налогоплательщика на основании закона или учредительных документов организации. Законными представителями налогоплательщика - физического лица – признаются лица, выступающие в качестве его представителя в соответствии с гражданским законодательством РФ (п. 2 ст. 27 НК РФ). Это в частности: родители; усыновители; опекуны и попечители. Законное представительство в сфере налогообложения физических лиц необходимо в связи с отсутствием у некоторых категорий налогоплательщиков (несовершеннолетние, недееспособные) налоговой дееспособности. До достижения 16 лет физическое лицо может участвовать в налоговых правоотношениях только через представителя. Законными представителями *налогоплательщика – организации* являются его органы – единоличные (директор, его заместители и др.) и коллегиальные (правление, совет директоров и др.);
- *уполномоченные (по назначению)* – представители, уполномоченные представлять интересы налогоплательщика на основании доверен-

ности. Уполномоченными представителями налогоплательщика признается *физическое или юридическое лицо*, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами внебюджетных фондов), иными участниками налоговых правоотношений (п. 1 ст. 29 НК РФ). Не могут быть уполномоченными представителями должностные лица государственных и муниципальных органов.

Полномочия уполномоченного представителя оформляется доверенностью, причем доверенность, выданная представителю физического лица, должна быть нотариально удостоверена или приравнена к нотариально удостоверенной доверенности.

По содержанию доверенность может быть:

- *полной* (доверенность, уполномочивающая представителя представлять интересы налогоплательщика в целом);
- *специальной* (доверенность, рассчитанная на совершение каких – то отдельных, прямо указанных действий). Например, доверенность на подачу налоговой декларации или получение требований об уплате конкретного налога.

Налогоплательщик вправе в любое время прекратить доверенность или заменить своего представителя.

Согласно п. 1 ст. 189 ГК РФ: Лицо, выдавшее доверенность и впоследствии отменившее ее, обязано известить о такой отмене лицо, которому доверенность выдана, а также известных ему третьих лиц, для представительства перед которыми дана доверенность.

Главное различие между двумя видами представительства вытекает из реализации свободы воли налогоплательщиком. Наличие и выбор уполномоченного представителя, а также объем его полномочий полностью зависят от усмотрения (волеизъявления) налогоплательщика. При выборе законного представителя воля представляемого в расчет не принимается или же существенно ограничивается.

Действия (бездействия) законных представителей организации. Действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиями (бездействием) этой организации (ст. 28 НК РФ). Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо *представителей*, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (п. 4 ст. 110 НК РФ). В отношении налоговых представителей применимы правила, закрепленные в п. 3 ст. 53 ГК РФ: лицо, которое в силу закона или учредительных документов юридического лица выступает от его имени, должно действовать в интересах представляемого им юридического лица добросовестно и разумно. Оно обязано по требованию учредителей (участников) юридического лица, если иное не предусмотрено законом или договором, возместить убытки, причиненные юридическому лицу.

4 Предмет и объект налогообложения

4.1 Предмет и объект налогообложения

4.2 Масштаб налога и единица налогообложения

4.3 Источники уплаты налогов

4.1 Предмет и объект налогообложения

Необходимо различать два понятия: «предмет налогообложения» и «объект налогообложения». В современном законодательстве России данные понятия объединены в одно - объект налогообложения. Но понятия эти не тождественные. Предмет налогообложения обозначает признаки фактического, а не юридического характера. Например, предметом налога на имущество является земельный участок, который не порождает никаких налоговых последствий. Объектом налога является право собственности на имущество.

Предмет налогообложения - это имущество (земли, автомобили, другое имущество) и нематериальные блага (государственная символика, экономические показатели), с наличием которых закон связывает возникновение налоговых обязательств.

Объект налогообложения можно разделить на две группы, представленные на рисунке 1.

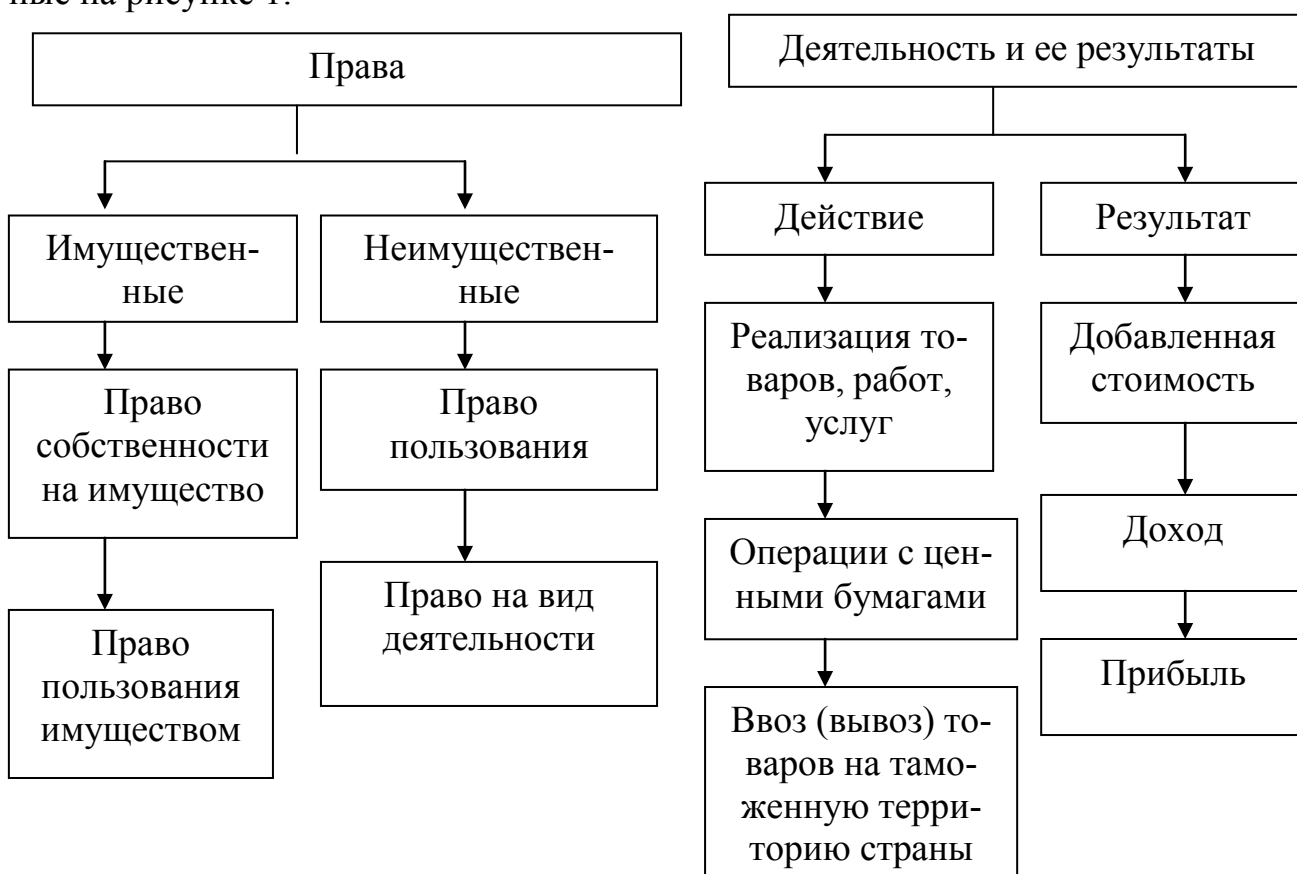


Рисунок 1 - Виды объектов налогообложения

Объект налогообложения - предмет, подлежащий налогообложению. Или это юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог: совершение оборота по реализации товара; владение имуществом; вступление в наследство; получение дохода и др.

4.2 Масштаб налога и единица налогообложения

Большинство предметов налогообложения нельзя непосредственно выразить в каких-либо единицах налогообложения. В этом случае для измерения сначала выбирают из множества возможных ту или иную физическую характеристику.

Масштаб налога - это установленная законом характеристика (параметр) измерения предмета налога. Масштаб налога определяется посредством экономических (стоимостных) и физических характеристик. При измерении дохода или стоимости товара используются денежные единицы. Для исчисления акцизов используют, например, крепость напитков, объем, массу подакцизных товаров и другие характеристики. При исчислении транспортного налога - мощность двигателя, в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств - валовую вместимость.

Единица налогообложения — это единица масштаба налогообложения, которая используется для количественного выражения налоговой базы.

Например, при налогообложении добавленной стоимости - рубль; при исчислении транспортного налога - лошадиная сила, регистрационная тонна валовой вместимости; при исчислении акцизов - процент этилового спирта, литр и т. д.

В налоговой системе России приоритетное значение имеют налоги, предмет которых измеряется в денежных единицах: НДС; НДФЛ; налог на прибыль.

4.3 Источники уплаты налогов

Объект налогообложения необходимо отличать от *источников налога*.

Источник налога - это резерв, за счет которого уплачивается налог. Существуют два источника налога: *доход и капитал налогоплательщика*.

На протяжении длительного периода развития теории налогов между учеными ведется спор об источниках налогообложения. При этом А. Смит в соответствии с его взглядами на непроизводительный характер государственных расходов выступал против привлечения капитала в качестве налогового источника. Тем не менее, основным источником все же считается доход (заработная плата, прибыль, рента, проценты от ценных бумаг). Обложение капитала может привести к утрате возможности уплаты налога.

По некоторым налогам, например, по налогу на прибыль объект налогообложения и источник налога могут совпадать. По налогу на имущество объектом налогообложения является право собственности на имущество, а источником - доходы предприятия.

5 Налоговая база

5.1 Понятие «налоговая база»

5.2 Методы формирования налоговой базы

5.3 Способы определения налоговой базы

5.1 Понятие «налоговая база»

Налоговая база — это количественное выражение предмета налогообложения. Поэтому налоговая база выступает основой для исчисления суммы налога (налогового оклада), так как именно к ней применяется ставка налога. Как правило, на практике основные трудности у бухгалтеров возникают с определением налоговой базы. Поэтому при проведении налоговых проверок самым распространенным нарушением является занижение налоговой базы. Очень много спорных вопросов по НДС, НДФЛ, налогу на прибыль.

Налоговая база и порядок ее определения устанавливаются НК РФ. В ст. 53 НК РФ дается следующее определение: «Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения». Соответственно различают налоговые базы:

- со стоимостными показателями (сумма дохода, например стоимость имущества при исчислении налога на имущество физических лиц);
- с объемно-стоимостными показателями (объем реализованной продукции, например, при исчислении НДС);
- с физическими показателями (объем добытого сырья при исчислении налога на добычу полезных ископаемых).

Налоговая база в ряде случаев совпадает с объектом налогообложения или является его составной частью, например, налог на прибыль, а в ряде случаев не входит в состав объекта налогообложения.

При уплате транспортного налога объектом являются транспортные средства, а налоговой базой — физическая характеристика транспортного средства (мощность двигателя в лошадиных силах).

5.2 Методы формирования налоговой базы

Для правильного определения момента возникновения налогового обязательства большое значение имеет метод формирования налоговой базы. Существует *два основных метода*: кассовый и накопительный (метод начислений).

При использовании кассового метода доходом объявляются все суммы, реально полученные налогоплательщиком в конкретном периоде, а расходами — реально выплаченные суммы.

При использовании накопительного метода (начислений) доходом признаются все суммы, право на получение которых возникло в данном налоговом периоде, вне зависимости от того, получены ли они в действительности. Для

выявления затрат подсчитывается сумма имущественных обязательств, возникающих в налоговом периоде.

Налоговая база и порядок ее определения устанавливаются НК РФ.

5.3 Способы определения налоговой базы

В теории и практике налогообложения существуют различные способы определения налоговой базы:

- *прямой способ* основан на определении реально и документально подтвержденных показателей налогоплательщика). Например, по налогу на прибыль используются данные о доходах и расходах, учтенные в налоговых регистрах налогового учета. При этом налоговые регистры предприятия разрабатывают самостоятельно на основе положений НК РФ и рекомендаций ФНС России;
- *косвенный способ* основан на определении налоговой базы расчетным путем посредством использования имеющейся информации о налогоплательщике, а также на основании данных других налогоплательщиков, осуществляющих аналогичные виды деятельности. Согласно статье 31 НК РФ это возможно в следующих случаях:
 - отказа налогоплательщика допустить должностных лиц к осмотру (обследованию) помещений, территорий, используемых для извлечения дохода либо связанных с содержанием объекта налогообложения;
 - непредставление необходимых документов налоговому органу в течение более двух месяцев;
 - отсутствия учета налогоплательщиком доходов и расходов, объектов налогообложения;
 - ведения учета с нарушениями установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;
- *условный способ* - налоговая база определяется с помощью вторичных признаков условной суммы дохода. Доход лица может определяться исходя из размера торговой площади, количества торговых мест, количества автомобилей и т. д. Примером является единый налог на вмененный доход;
- *паушальный способ* - налоговая база определяется с помощью вторичных признаков условной суммы расхода (а не дохода). Примером служит государство Лихтенштейн, где налог пенсионеров составляет 12 % суммы их расходов на проживание.

6 Ставка налога и метод налогообложения

6.1 Ставка налога (налоговая ставка)

6.2 Метод налогообложения

6.1 Ставка налога

Налоговая ставка - это ставка налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (ст. 55 НК РФ).

Налоговые ставки по *федеральным налогам* и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются НК РФ. Налоговые ставки по *региональным и местным налогам* устанавливаются соответственно законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ.

Классификация ставок

В зависимости от *способа определения суммы налога* ставки бывают:

- *равные ставки* - когда для каждого налогоплательщика устанавливается равная сумма налога. В настоящее время нет налогов, по которым сумма налога определяется по равной ставке. В качестве примера можно привести таможенный сбор, который не является налогом. Например, при перемещении физическими лицами через таможенную границу РФ товаров для личного пользования (за исключением легковых автомобилей) таможенные сборы за таможенное оформление уплачиваются в размере 250 руб.;
- *твердые ставки* - на каждую единицу налогообложения устанавливается фиксированный размер налога. Например, по винам шампанским и игристым акциз установлен в размере 10 руб. 50 коп. за 1 литр;
- *процентные (адвалорные) ставки* - устанавливаются в виде доли от общей величины налоговой базы. Данные ставки являются наиболее распространенными и применяются по тем налогам, у которых налоговая база выражена в стоимостных показателях. Например, по НДС основная ставка - 18%, по налогу на прибыль - 20 %, по налогу на доходы физических лиц - 13%.
- Сочетание твердых и процентных ставок образует *комбинированные ставки*. Например, комбинированная ставка акциза на сигареты с фильтром -150 руб. за 1000 шт. + 6 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 260 руб. за 1000 шт.

В зависимости от *степени изменяемости ставки* налога могут быть:

- а) *общие*;
- б) *повышенные*;
- в) *пониженные*.

Так, при общей ставке по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) 13 % предусмотрены повышенная - 35 % (стоимость полученных выигрышей или призов - в части превышения 4 000 руб.) и 30 % (доходы нерезидентов, полученные на территории РФ) и пониженная - 9 % (дивиденды)

6.2 Метод налогообложения

Метод налогообложения — это порядок изменения ставки налога в зависимости от роста налоговой базы. Выделяют четыре основных метода налогообложения:

- *равный* — для каждого налогоплательщика применяется равная сумма налога. Например, подушный налог (в конце XVIII в. был главным доходом Российского государства);
- *пропорциональный* — для каждого налогоплательщика устанавливается равная ставка налога. Ставка налога не зависит от базы налогообложения. С ростом налоговой базы пропорционально возрастает и налог. Примером пропорционального налогообложения являются НДФЛ, налог на прибыль организаций;
- *прогрессивный* — с ростом налоговой базы растет ставка налога;
- *регрессивный* — с ростом налоговой базы ставка налога уменьшается.

До сих пор ведется спор о справедливости применения пропорциональной или прогрессивной ставки. Метод пропорционального налогообложения некоторыми финансистами и политиками считается более справедливым. При этом методе ослабляется налоговое бремя налогоплательщика по мере роста дохода. В настоящее время по пропорциональному методу построено подавляющее большинство налогов.

В настоящее время известно *три формы прогрессии*:

- *простая поразрядная*. Доходы делятся на разряды. Для каждого разряда указывается «вилка» (максимум и минимум) доходов и твердая сумма налогового оклада. При этом ставка и налоговый оклад совпадают. Например, доход: 0 -10000 руб. ставка налога 1200 руб.; доход 10001 - 20000 руб. ставка налога 2 500 руб.; доход 20001 - 30000 руб. ставка налога 4800 руб.; доход свыше 30000 руб. - 5600 руб.;
- *относительная поразрядная*. Налоговая база делится на разряды. Каждому разряду присваивается своя ставка налога в процентах. Например, доход 0 - 10000 руб. ставка налога 12 %; доход - 10001 - 20000 руб. ставка 14 %; доход 20001 - 30000руб. ставка - 16 %; доход более 30000 руб. ставка 18 %;
- *сложная прогрессия*. При сложной прогрессии возросшая налоговая ставка применяется не ко всей налоговой базе, а лишь к той ее части, которая превышает предыдущий разряд

7 Налоговый и отчетный периоды. Налоговые льготы

7.1 Налоговый и отчетный периоды

7.2 Налоговые льготы

7.1 Налоговый и отчетный периоды

Налоговый период — срок, в течение которого формируется налоговая база и окончательно определяется размер налогового обязательства. Значимость данного элемента объясняется тем, что многим объектам налогообложения (получение дохода, реализация товаров) свойственны повторяемость, протяженность во времени.

Согласно ст. 55 НК РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Следует различать понятия «налоговый период» и «отчетный период», т.е. срок подведения итогов (окончательных или промежуточных), составления отчетности и представления ее в налоговый орган.

Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. Кроме того, авансовые платежи по ряду налогов уплачиваются неоднократно в течение отчетного периода.

Например, по налогу на прибыль, налоговый период составляет календарный год, а отчетных периодов в общем случае - три: I квартал, полугодие, девять месяцев. При этом в течение отчетного периода налогоплательщики в установленном порядке исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа.

Если организация была создана после начала календарного года, то первым налоговым периодом для нее является период со дня государственной регистрации до конца года. При создании организации в день, попадающий в период с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее будет период со дня создания до конца следующего календарного года. Эти правила действуют для налогов, по которым *налоговый период - календарный год*.

Если *налоговый период - один месяц*, то при создании, ликвидации, реорганизации организации изменение отдельных налоговых периодов производится по согласованию с налоговым органом по месту учета. Например, если при создании организации еще нет выручки, значит, отсутствует источник уплаты налога.

7.2 Налоговые льготы

Льготами по налогам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков определенные законодательством преимущества по

сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налоги или уплачивать их в меньшем размере.

Действующим законодательством предусмотрена следующая *система льгот*:

- необлагаемый минимум. Например, по налогу на доходы физических лиц предусмотрены стандартные налоговые вычеты;
- освобождение от уплаты налогов некоторых лиц или категорий налогоплательщиков;
- снижение налоговых ставок. Например, по НДС - основная ставка 18 %, но на некоторые виды продукции по перечню, утвержденному Правительством РФ, НДС начисляется по ставке 10 %;
- изъятие из налогообложения отдельных элементов объекта налога. Изъятия представляют собой налоговую льготу, которая направлена на выведение из - под налогообложения отдельных предметов (объектов) налогообложения. В частности, в отношении налогов на имущество изъятия сводятся к освобождению от налогообложения отдельных видов имущества;
- другие льготы.

Налоговые льготы могут устанавливаться только законодательством о налогах и сборах, поэтому нормы иных «неналоговых» законов, предоставляющие какие-либо налоговые преимущества отдельным субъектам, не имеют юридической силы и, следовательно, применению не подлежат.

По федеральным налогам льготы устанавливаются НК РФ (а до вступления в силу соответствующих глав Кодекса – законами РФ). Дополнительные налоговые льготы по федеральным налогам могут быть установлены региональным или местным законодательством лишь в отношении сумм, зачисляемых в региональный или местный бюджет, и только в случаях и порядке, предусмотренных федеральным законом.

По региональным и местным налогам льготы устанавливаются соответственно законами субъектов РФ и актами органов местного самоуправления.

Основанием для предоставления льгот могут быть:

- материальное, финансовое, экономическое положение налогоплательщика;
- особые заслуги граждан перед Отечеством;
- необходимость развития отдельных сфер и субъектов производства, регионов страны;
- социальное, семейное положение граждан;
- охрана окружающей среды и пр

Налоговая льгота не может иметь индивидуальный характер.

Пункт 2 ст. 56 НК РФ закрепляет, что налоговые льготы являются правом, а не обязанностью налогоплательщика. Это означает, что в ряде случаев налогоплательщик вправе отказаться от использования налоговых льгот на законном основании, равно как и приостановить их использование на один или несколько налоговых периодов.

8 Порядок и способы исчисления налога

8.1 Порядок исчисления налога

8.2 Способы исчисления налога

8.1 Порядок исчисления налога

Порядок исчисления налога является элементом налогообложения, без правовой характеристики которого налог не может быть признан установленным.

Обязанность исчислить сумму налога может быть возложена:

- *на налогоплательщика* (наиболее распространенный порядок) (налог на прибыль, НДС, акцизы и др.). Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот;
- *на налоговый орган* (налог на имущество физических лиц, транспортный налог (для физических лиц) и др. налоги. Если сумму налога исчисляет налоговый орган, то согласно ст. 52 НК РФ не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление. *Налоговое уведомление* - это письменное извещение об обязанности уплатить сумму налога в установленный срок. В налоговом уведомлении согласно ст. 52 НК РФ должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате; расчет налоговой базы; срок уплаты налога. Форма налогового уведомления устанавливается ФНС России. Налоговое уведомление может быть передано руководителю организации налогоплательщика или физическому лицу - налогоплательщику. Налоговое уведомление передается одним из следующих способов: лично под расписку; по почте заказным письмом или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. В случае, если указанные лица уклоняются от получения налогового уведомления, данное уведомление направляется по почте заказным письмом. Налоговое уведомление считается полученным по истечении 6 дней с даты направления заказного письма;
- *на налогового агента* (НДФЛ, налог на доходы иностранных юридических лиц, НДС с иностранных юридических лиц и др.).

8.2 Способы исчисления налога

Исчисление налога может осуществляться по *некумулятивной системе* (по частям) и *кумулятивной системе* (нарастающим итогом с начала периода)

Российским законодательством предусмотрено применение обоих способов, а также их сочетание.

В рамках одного налогового периода обложение налоговой базы может проходить по кумулятивной системе или по некумулятивной системе.

Так, *некумулятивная система* применяется по налогу на имущество организаций: организация рассчитывает и платит данный налог по итогам отчетных периодов.

Кумулятивная система применяется по налогу на прибыль.

Пример кумулятивной системы. Организация применяет общую систему налогообложения. Показатели работы организации за год приведены в таблице 1. Определить налог на прибыль:

- А) за отчетные периоды;
- Б) за налоговый период.

Таблица 1 - Показатели работы организации за год, руб.

| Показатель | Период | | | |
|--|----------------|-----------|----------------|---------|
| | І квар- тал | полугодие | 9 меся- цев | год |
| Доходы, учитываемые для целей налогообложения | 300000 | 700000 | 950000 | 1370000 |
| Расходы, учитываемые для целей налогообложения | 270000 | 610000 | 850000 | 1210000 |

Расчет налога на прибыль производится нарастающим итогом с начала года по формуле (1).

$$СН = НБ * Ст / 100 \%, \quad (1)$$

где СН - сумма налога, руб.;

НБ - налоговая база (денежная сумма прибыли), руб.;

Ст - налоговая ставка, %.

Решение.

Сумма налога на прибыль организации, подлежащая внесению в бюджет:

А) за отчетные периоды:

Прибыль за І квартал: 30000 руб. (300000 - 270000)

Налог на прибыль за І квартал: 6000 руб. (30000 руб. x 20 % / 100 %)

Прибыль за полугодие: 90000 руб. (700000 руб. - 610000 руб.)

Налог на прибыль за полугодие: 16200 руб. (90000 руб. x 20 % / 100 %)

Налог на прибыль за II квартал: 10200 руб. (16200 руб. - 6000 руб.)

Прибыль за 9 месяцев: 100000 руб. (950000 руб. - 850000 руб.)

Налог на прибыль за 9 месяцев: 18000 руб. (100000 руб. x 18 % / 100 %)

Налог на прибыль за III квартал: 1800 руб. (18000 руб. - 16200 руб.)

Б) за налоговый период:

Прибыль за год: 160000 руб. (1370000 руб. - 1210000 руб.)

Налог на прибыль за год: 32000 руб. (16000 руб. x 20 %)

Налог на прибыль за IV квартал: 14000 руб. (32000 руб. - 18000 руб.)

Пример некумулятивной системы. Для исчисления налога на имущество организация имеет данные по остаточной стоимости основных средств, которые представлены в таблице 5.

Таблица 2 - Остаточная стоимость основных средств, руб.

| Месяцы | Стоимость движимого и недвижимого имущества, учитываемая на балансе в качестве основных средств | Сумма начисленной амортизации | Остаточная стоимость |
|---------|---|-------------------------------|----------------------|
| Январь | 126 350 | 24 300 | 102 050 |
| Февраль | 128 600 | 48 800 | 79 800 |
| Март | 128 300 | 60 300 | 68 000 |
| Апрель | 230 800 | 82 700 | 148 100 |

Требуется определить сумму авансового платежа по налогу на имущество организации за первый квартал.

Налоговой базой по налогу на имущество организаций является среднегодовая стоимость основных средств. Налоговая ставка - максимальная (2,2 %)

Сумма авансового платежа определяется по формуле (1):

$$СН = 1 / 4 * НБ * Ст / 100 \%, \quad (2)$$

где СН - сумма налога, руб.;

НБ - налоговая база (среднегодовая стоимость основных средств), руб.;

Ст - ставка налога, %.

Решение.

Среднегодовая стоимость основных средств (НБ): 99487,5 руб.

$[(102050 \text{ руб.} + 79800 \text{ руб.} + 68000 \text{ руб.} + 148100 \text{ руб.}) / 4]$

Сумма авансового платежа за I квартал: 547,18 руб.

$[(99487,5 \text{ руб.} \times 2,2 \% / 100 \%) \times 1 / 4]$

9 Способы, сроки и порядок уплаты налога

9.1 Способы уплаты налога

9.2 Сроки уплаты налога

9.3 Порядок уплаты налога

9.1 Способы уплаты налога

Существуют три основных способа уплаты налога:

- *кадастровый способ*;
- *у источника выплаты доходов*;
- *по декларации*
- *административный способ*.

Кадастровый способ уплаты налога - взимание налога на основе внешних признаков предполагаемой средней доходности имущества.

Кадастр - это реестр типичных объектов, классифицированных по внешним признакам, показывающим среднюю доходность объекта обложения.

При кадастровом способе исходят из того, что избранные внешние признаки объектов (домов, земель) соответствуют их известной доходности. В кадастре устанавливаются эти общие признаки, по которым назначаются разряды обложения, и объекты классифицируются согласно этим разрядам. Величина уплачиваемого налога при этом *не связана с реальной доходностью облагаемого объекта*. В связи с этим и момент уплаты налога никак не связан с моментом получения дохода. При *кадастровом способе уплаты* устанавливаются фиксированные даты уплаты налога.

В зависимости от объектов обложения выделяют *промысловый, домовый, земельный, имущественный и прочие кадастры*. Кадастровый способ является трудоемким, экономическая оценка объектов доходности неустойчива и неэластична.

Уплата налога у источника выплаты дохода означает, что момент уплаты налога предшествует моменту получения дохода (автоматическое удержание).

Согласно способу уплаты налога *у источника выплаты дохода* обязанность по исчислению налога, его удержанию из начисленного дохода и перечислению в бюджет возложена на того, кто выплачивает доходы. Сам налогоплательщик не только не рассчитывает налог, но и не уплачивает его. Он получает свой доход за вычетом налога - в «чистом» виде. При этом способе сначала уплачивается налог, а затем налогоплательщик получает свой доход. Таким способом уплачивается *налог на доходы физических лиц*. Бухгалтерия организации, где работает налогоплательщик, начисляет заработную плату, удерживает налог, перечисляет его в бюджет и после этого выплачивает заработную плату.

Уплата налога по декларации предполагает, что на налогоплательщика возлагается обязанность представить в установленный срок в налоговый орган официальное заявление о своих налоговых обязательствах.

Способ уплаты налога по декларации является самым распространенным.

Согласно ст. 80 НК РФ *налоговая декларация* представляет собой письменное заявление налогоплательщика с указанием следующих данных:

- о полученных доходах;
- о произведенных расходах;
- об источниках доходов;
- о налоговой базе;
- о налоговых льготах;
- об исчисленной сумме налога;
- о других данных, связанных с исчислением и уплатой налога.

Налоговую декларацию составляют и представляют в налоговые органы как физические, так и юридические лица. Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи. Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажных носителях или в электронном виде в соответствии с законодательством РФ.

Существует еще *административный способ уплаты* налога. Он предусматривает возможность уплаты налога на основании налогового уведомления, выписанного налоговым органом.

В практике налогообложения часто применяются смешанные способы уплаты налогов. Например, доходы физических лиц - наемных работников облагаются у источника их получения, а затем в конце года в случае необходимости гражданин подает налоговую декларацию для возврата части уплаченного налога в виде использования социальных и имущественных вычетов.

9.2 Сроки уплаты налога

Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

Если срок определяется календарной датой или событием, которое должно наступить, либо действием, которое должно произойти, то налоги называются *срочными*. К срочным налогам относятся налог на имущество физических лиц, транспортный налог.

Если срок уплаты налога определяется истечением периода времени, то он относится к *периодично - календарным* налогам. Периодично - календарные налоги делятся на декадные, месячные, квартальные, полугодовые и годовые. Периодично - календарных налогов больше, чем срочных. Например, периодичность уплаты налога на прибыль организаций - квартал, полугодие, 9 месяцев, год; периодичность уплаты налога на добавленную стоимость, налога на добычу полезных ископаемых - квартал; периодичность уплаты акцизов - календарный месяц.

При уплате налога и сбора с нарушением срока уплаты налогоплательщик согласно ст. 57 НК РФ уплачивает пени.

9.3 Порядок уплаты налога

Порядок уплаты налога - это способ внесения налогоплательщиком или налоговым агентом суммы налогов в соответствующий бюджет.

Для каждого налога существует свой порядок уплаты:

- единовременный платеж в течение определенного времени после окончания отчетного периода. Например, по ЕНВД отчетным периодом установлен квартал. Декларацию нужно подавать до 20 - го числа месяца, следующего за отчетным периодом, а уплачивать налог до 25 - го числа месяца, следующего за отчетным периодом;
- единовременный платеж не позднее подачи декларации или одновременно с ней;
- авансовые платежи в течение всего налогового периода и соответствующая доплата (или возмещение) в течение определенного времени после окончания налогового периода.

Порядок уплаты налога является частью налогового производства и отражает следующие моменты:

- направление платежа (в бюджет или внебюджетный фонд);
- механизм платежа (в соответствии с п. 5 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога исполняется в валюте РФ);
- особенности контроля за уплатой налога.

10 Организация расчетов по налогу на добавленную стоимость

- 10.1 Расчет налога на добавленную стоимость
- 10.2 Организация расчетов по налогу на добавленную стоимость при продажах
- 10.3 Организация расчетов по налогу на добавленную стоимость при покупках
- 10.4 Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость
- 10.5 Бухгалтерский учет налога на добавленную стоимость

10.1 Расчет налога на добавленную стоимость

При выставлении счета покупателю товаров, работ, услуг налогоплательщик обязан предъявить к оплате и соответствующую сумму налога на добавленную стоимость (НДС).

На каждой стадии производства НДС равен разнице между налогом, начисленным в бюджет при продаже продукции, товаров, услуг и налогом по оприходованным товарам, услугам, материалам. Сумма НДС, уплачиваемая в бюджет, определяется по формуле (3):

$$\text{НДСб} = \text{НДС нач.} - \text{НДС выч.}, \quad (3)$$

где НДСб - сумма НДС, уплачиваемая в бюджет, руб.;

НДС нач. - сумма НДС, начисленная по налоговой базе за налоговый период, руб.;

НДС выч. - сумма *налоговых вычетов* за налоговый период, руб.;

НДС нач. - НДС при продаже товаров, руб.;

НДС к вычету - НДС при покупках, руб.

$$\text{НДС нач.} = \text{НБ} * \text{СтН} / 100, \quad (4)$$

где НДС нач. - сумма НДС, начисленная по налоговой базе за налоговый период, руб.;

НБ - налоговая база, руб.;

Ст - налоговая ставка, %

При расчете суммы НДС, уплачиваемой в бюджет, возможны три случая:

- если разница (НДС нач. - НДС выч.) равна нулю, то долг организации бюджету равен нулю;
- если разница (НДС нач. - НДС выч.) больше нуля, то *долг организации* бюджету будет равен полученной положительной разнице;
- если (НДС нач. - НДС выч.) меньше нуля, то *долг бюджета* организации равен полученной отрицательной разнице

При расчете суммы НДС применяются два принципа:

при составлении калькуляции, сметы (*цена + НДС*). Например:

| | | |
|---|------------|------------------------|
| ↓ | услуга | 4 000 |
| | + НДС 18 % | 720 (НДС = 4000 * 18%) |
| | Всего | 4 720; |

при расчете с бюджетом (*выручка - НДС*, т.е. в том числе НДС). Например:

| | | |
|---|------------------------|-----------------------------|
| ↑ | услуга | 4 000 |
| | в том числе НДС (18 %) | 720 (НДС = 4720 * 18 / 118) |
| | выручка (118 %) | 4 720 |

Сумма НДС по реализуемым товарам (работам, услугам) должна быть выделена отдельной строкой:

- в расчетных документах (поручениях, требованиях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, приходных кассовых ордерах);
- в первичных учетных документах (счетах, счетах - фактурах, накладных, актах выполненных работ и др.). *Счет - фактура* - счет, выписываемый продавцом на имя покупателя после приемки товара покупателем, оказания услуг. Содержит сведения о проданном товаре и его стоимости. *Счет* - документ, в котором отражается движение денежных средств от одного лица к другому, между юридическими и физическими лицами.

При отгрузке продукции, товаров, услуг, выполнении работ, не облагаемых налогом, перечисленные выше документы, выписываются без выделения НДС и на них делается надпись «Без налога (НДС)».

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 плательщики НДС при совершении операций по реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, как облагаемых НДС, так и не облагаемых НДС, составляют:

- журналы учета *выставленных и полученных счетов - фактур*;
- счета - фактуры;
- книги покупок;
- книги продаж.

К счетам - фактурам предъявляются большие требования, так как *счет - фактура* является документом, служащим для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав *сумм НДС к вычету* в порядке, предусмотренном НК РФ. По *счетам - фактурам*, составленным и выставленным с нарушением порядка, установленного ст. 169 НК РФ, НДС предъявленный покупателю продавцом, не принимается к вычету или возмещению. В счет - фактуре не допускаются подчистки и помарки. Исправления заверяются подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты исправления. *Счет - фактура* составляется на русском языке с использованием компьютера или пишущей машинки, но может быть заполнен и от руки. Обязательно должны быть заполнены все реквизиты поставщика и покупателя.

Счет фактура должна быть подписана руководителем и главным бухгалтером поставщика, должна стоять печать.

10.2 Организация расчетов по налогу на добавленную стоимость при продажах

При продаже товаров, услуг продавец выписывает следующие документы:

- *накладную* на товары или материалы или *акт* на услуги, работы;
- *счет - фактуру*.

Существуют *два варианта* работы с покупателями:

- *по предоплате* (сначала деньги, потом товар). Сначала предоставляется покупателю счет на предоплату. При поступлении денежных средств на расчетный счет выписывается счет - фактура на аванс. Она будет иметь тот же номер, что и при отгрузке, только с индексом «а». При отгрузке товаров, услуг выписывается накладная (или акт) и счет - фактура на сумму отгруженного товара или оказанной услуги;
- *без предоплаты* (сначала товар, потом деньги). При отгрузке товаров, услуг продавец выписывает накладную, акт и счет - фактуру. А затем получает денежные средства за отгруженные товары или оказанные услуги

Работа со счетами- фактурами у продавца товаров, работ услуг проводится следующим образом:

- поставщик товаров, работ, услуг выписывает на имя покупателя счет - фактуру в двух экземплярах не позднее пяти дней отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). Первый экземпляр (оригинал) - предоставляется покупателю, второй экземпляр счет - фактуры остается у поставщика.

Организация расчетов при продажах

На первом этапе обработки первичной документации по продажам необходимо просто подшить все счета - фактуры с накладными или актами в *журнал учета выданных счетов - фактур*. Каждому счету - фактуре присваивается исходящий номер. Продавцы ведут учет счетов - фактур в хронологическом порядке. Все выставленные за месяц счета - фактуры заносятся в «*Журнал учета выданных счетов - фактур*». Подводится итог за месяц. Выдаваемые счета - фактуры хранятся в журналах учета счетов - фактур в течение полных пяти лет с даты их получения (выдачи).

На втором этапе формируется книга продаж (т. е. информация со счета - фактуры отражается в книге продаж в соответствии с правилами включения НДС в налоговую базу).

Книга продаж предназначена для регистрации счетов - фактур, составляемых продавцом, в целях определения суммы НДС по реализованным товарам

(выполненными работами, оказанными услугами). Учет счетов - фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке по мере реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Учет продаж с авансами. а) при получении аванса выписанный счет - фактура с индексом «а» заносится в журнал учета счетов - фактур продаж и в книгу продаж; б) при отгрузке товаров услуг счет - фактура с тем же номером, но без индекса «а» также заносится в журнал и книгу продаж. Одновременно проводится *зачет аванса* (сумма заченного аванса заносится или в книгу продаж со знаком «минус», или в книгу покупок со знаком «плюс»).

При получении аванса налогоплательщик обязан:

- исчислить с суммы аванса НДС по формуле (5):

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Сумма} \\ \text{НДС с} \\ \text{аванса} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Сумма полученной оплаты,} \\ \text{частичной оплаты в счет} \\ \text{предстоящих поставок} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline 18 / 118 \\ \text{либо} \\ 10 / 110 \\ \hline \end{array} \quad (5)$$

- выписать на сумму аванса счет - фактуру в одном экземпляре и зарегистрировать его в книге продаж.

При отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг), в счет которых ранее была выполнена предоплата, налогоплательщик:

- начисляет НДС со стоимости отгруженных товаров;
- выписывает в двух экземплярах счет - фактуру, который регистрируется в книге продаж;
- ранее выписанный на сумму предоплаты счет - фактуру регистрирует в книге покупок;
- принимает к вычету НДС, начисленный с суммы предоплаты (частичной оплаты) полученной в счет предстоящей поставки товаров.

Книга продаж должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Контроль за правильностью ведения книги осуществляется руководителем организации (уполномоченным им лицом). *Книга продаж* хранится у поставщика в течение пяти полных лет с даты последней записи.

10.3 Организация расчетов по налогу на добавленную стоимость при покупках

При покупке товаров, материалов, услуг поступают следующие документы: *накладные* на товары или материалы; *акты* на услуги; *счета - фактуры*.

Работа со счетами-фактурами у покупателя товаров (работ услуг) проводится следующим образом:

- при получении товаров (работ, услуг) счет - фактура подписывается покупателем или его уполномоченным представителем;

- покупатели товаров (работ, услуг) ведут журнал учета получаемых от поставщиков счетов - фактур и книгу учета покупок. Полученные счета - фактуры подшиваются и хранятся в журнале учета в течение полных пяти лет с даты их получения. Счета - фактуры в журнале учета должны быть подшиты и пронумерованы.

Книга покупок предназначена для регистрации счетов - фактур, представляемых поставщиками, в целях определения суммы НДС, подлежащей включению в состав налоговых вычетов в порядке, установленном НК РФ.

Суммы НДС по приобретенным (возмещенным) и оплаченным товарам (работам, услугам) включаются в состав *налоговых вычетов у покупателя* только при наличии *счетов - фактур*, подтверждающих стоимость приобретенных товаров, и соответствующих записей в *книге покупок*.

Счета - фактуры, предъявляемые продавцами, подлежат регистрации в книге покупок у покупателя по мере оприходования приобретенных товаров (работ, услуг).

При уплате поставщику *аванса* или предоплаты под поставку товаров (работ, услуг) покупатель получает счет - фактуру от продавца и производит записи по этим операциям в книге покупок.

По счетам - фактурам по *безвозмездно полученному имуществу* запись в книгу покупок не производится и НДС к зачету не принимается.

При ввозе импортных товаров основанием для записи в книге покупок является таможенная декларация и платежные документы, подтверждающие уплату НДС на таможне. Счет - фактура в этом случае не выписывается, а в журнал учета полученных счетов - фактур вкладываются копии таможенных деклараций и платежных документов.

При получении отчетных документов по *авансовому отчету по командировке* в журнал учета полученных счетов фактур подшивается копия авансового отчета с копией проездных документов (при условии выделения в них НДС), квитанции и счета - фактуры гостиниц и эти документы регистрируются в книге покупок.

Счета - фактуры, составленные налогоплательщиками по *строительно - монтажным работам*, выполненным хозяйственным способом, регистрируются в книге покупок в том же налоговом периоде, в котором НДС был начислен.

Счета - фактуры, выписанные и зарегистрированные продавцами в книге продаж при получении авансов или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), регистрируются ими в книге покупок при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) в счет полученных авансов или иных платежей с указанием соответствующей суммы НДС.

В случае использования в *непроизводственной сфере товара*, по которому в установленном порядке произведен зачет (возмещение) суммы НДС, в книге покупок делается запись, корректирующая эту сумму налога, с соответствующим уменьшением суммы налога, принимаемой в состав налоговых вычетов в текущем отчетном периоде.

Книга покупок должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Контроль за правильностью ведения книги осуществляется руководителем организации или уполномоченным им лицом.

Книга покупок хранится у покупателя в течение пяти полных лет с даты последней записи.

Организация расчетов при покупках

На первом этапе обработки первичной документации по покупкам необходимо просто подшить все счета - фактуры с накладными или актами в журнал учета полученных счетов - фактур. Каждому счету - фактуре присваивается входящий номер. Покупатели ведут учет счет - фактур по мере их поступления от продавцов. Все поступившие за месяц счета - фактуры заносятся в «Журнал учета полученных счетов - фактур». Подводится итог за месяц.

На втором этапе формируется «Книга покупок». В нее заносятся все оприходованные в текущем месяце счета - фактуры. Кроме того, должны быть соблюдены следующие условия:

- товар, услуга оприходованы (есть акт, накладная);
- имеется в наличии правильно оприходованный счет - фактура;
- расходы носят чисто производственный характер.

Счет - фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном ст. 172 НК РФ.

Примечание. Организации и индивидуальные предприниматели, которые не являются плательщиками НДС, не составляют *счета - фактуры* и не ведут *книги покупок и книги продаж* (УСНО; ЕНВД; ЕСХН). Не составляют счета - фактуры организации розничной торговли, общественного питания, а также организации, оказывающие платные услуги, работы населению без использования ККМ, с применением в соответствии с законом действующих бланков строгой отчетности.

10.4 Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость

При ведении учета в организации - плательщике НДС следует всегда помнить об НДС. Это значит, что на каждом этапе деятельности наряду с обычной проводкой, отражающей операцию, необходимо делать проводку по НДС.

В конце каждого месяца подводятся итоги и расчеты по НДС с бюджетом.

Пример:

| | |
|-----------------------------------|--------------------------------|
| Зачтена выручка за июль | 370 000,00 |
| НДС с выручки (НДС нач.) | 56 440,68 (370000 x 18 / 118) |
| НДС предъявлен бюджету (НДС выч.) | 38 805,25 |
| НДС к доплате (НДСб) | 17635,43 (56440,68 - 38805,25) |

Таким образом, при расчетах с бюджетом по НДС всегда речь идет о трех значениях НДС:

- НДС с выручки;
- НДС предъявлен бюджету (НДС выч.);
- НДС к доплате или к возмещению.

Если плательщик НДС работает с авансами, то в этом случае, уже пять значений НДС:

- НДС с выручки;
- НДС с авансов;
- НДС с зачетных авансов;
- НДС предъявлен бюджету (НДС выч.);
- НДС к доплате или к возмещению.

По данным расчета ежеквартально заполняется налоговая декларация по НДС.

10.5 Бухгалтерский учет налога на добавленную стоимость

В зависимости от финансово - экономической целесообразности и отражения в бухгалтерском учете налоги классифицируются следующим образом:

- налоги, включаемые в продажную цену товаров (работ, услуг) (НДС)
- налоги, относимые на издержки обращения и затраты производства;
- налоги, относимые на финансовые результаты;
- налоги, уплачиваемые за счет чистой прибыли, остающейся в распоряжении налогоплательщика

Оформление бухгалтерскими проводками хозяйственных операций по учету НДС осуществляется следующим образом:

Дт 90.2 Кт 68.2 - начислен НДС по выручке (НДС с выручки)

Дт 19.1 Кт 60 - НДС по оприходованному товару

Дт 19.1 Кт 76 - НДС по оприходованной услуге

Дт 68.2 Кт 19.1 - НДС предъявлен бюджету

Дт 62.2 Кт 62.1 - зачет аванса, где 62.1 - расчеты с покупателями;

62.2 - авансы полученные;

Дт 62.2 Кт 68.2 - НДС с аванса (сторно)

11 Налог на прибыль организаций

- 11.1 Расчет по налогу на прибыль организаций
- 11.2 Организация расчетов по налогу на прибыль
- 11.3 Порядок учета расчетов с бюджетом по налогу на прибыль

11.1 Расчет по налогу на прибыль организаций

Расчет организации по налогу на прибыль осуществляется в соответствии с гл. 25 НК РФ, принятой ФЗ от 06.08.2001 г. № 110 - ФЗ. Объектом обложения по налогу на прибыль является прибыль, полученная налогоплательщиком, которая рассчитывается по формуле (6).

$$П = Д - Р, \tag{6}$$

где П - прибыль организации за отчетный (налоговый) период, руб.;

Д - доходы организации, руб.;

Р - расходы организации, руб.

Датой признания доходов и расходов, учитываемых при расчете налога, является:

- момент их начисления независимо от сроков поступления или перечисления денежных средств или передачи имущества (метод начислений) - учет выручки по «отгрузке». хозяйственные операции при этом оформляются следующими проводками:
 - Дт 43 Кт 20 - оприходована готовая продукция на склад по фактической себестоимости;
 - Дт 62 Кт 90 / 1 - отгружена продукция и предъявлены покупателю расчетные документы;
 - Дт 90 / 3 Кт 68 / НДС - начислен НДС с выручки;
 - Дт 90 / 2 Кт 43 - списана фактическая себестоимость отгруженной продукции;
 - Дт 51 Кт 62 - оплачена отгруженная продукция.
- по доходам: день поступления денежных средств или имущества; по расходам - день фактической оплаты расходов. Амортизация учитывается только по оплаченному амортизируемому имуществу. Налоги признаются расходами только после их оплаты (кассовый метод). Кассовый метод могут применять организации, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки без НДС не превысила 1 млн. руб.
 - Дт 43 Кт 20 - оприходована готовая продукция на склад по фактической себестоимости;
 - Дт 45 Кт 43 - отгружена готовая продукция покупателю;
 - Дт 51 Кт 62 - погашена дебиторская задолженность покупателем;

Дт 62 Кт 90 / 1 - отражена выручка от продажи (после оплаты);
 Дт 90 / 3 Кт 68 / НДС - начислен НДС с выручки (после отгрузки);
 Дт 90 / 2 Кт 45 - списана фактическая себестоимость отгруженной продукции.

Источником возмещения по налогу на прибыль является прибыль.

Налоговый период - календарный год; *отчетный период* - квартал, полугодие; 9 месяцев.

Налоговые ставки: основная налоговая ставка по налогу на прибыль - 20%, в том числе 2 % - федеральный бюджет; 18 % - региональный бюджет.

Расчет налога производится *нарастающим итогом* с начала налогового периода (года) до окончания отчетного периода (квартала, месяца) по формуле (7).

$$\text{Нпр}_i = \text{П}_i * \text{Спр} : 100 - \text{Нпр}_{i-1}, \quad (7)$$

где Нпр_i - сумма налога на прибыль за i - й период, руб.;

П_i - налоговая база (прибыль) за i - й период, руб.;

Спр - ставка налога на прибыль, проценты;

Нпр_{i-1} - налог на прибыль за предыдущий отчетный период (I квартал, полугодие, 9 месяцев, год - при поквартальной уплате налога).

Пример 1.

Определить сумму налога на прибыль за отчетные и налоговый периоды, используя исходные данные таблицы 3.

Таблица 3 - Показатели работы организации за год, руб.

| Показатель | Период | | | |
|--|-----------|-----------|-----------|---------|
| | I квартал | полугодие | 9 месяцев | год |
| Доходы, учитываемые для целей налогообложения | 300000 | 700000 | 950000 | 1370000 |
| Расходы, учитываемые для целей налогообложения | 270000 | 610000 | 850000 | 1210000 |

Решение.

Сумма налога на прибыль организации, подлежащая внесению в бюджет:

А) за отчетные периоды:

Прибыль за I квартал: 30000 руб. (300000 - 270000)

Налог на прибыль за I квартал: 6000 руб. (30000 руб. x 20 % / 100 %)

Прибыль за полугодие: 90000 руб. (700000 руб. - 610000 руб.)

Налог на прибыль за полугодие: 16200 руб. (90000 руб. x 20 % / 100 %)

Налог на прибыль за II квартал: 10200 руб. (16200 руб. - 6000 руб.)

Прибыль за 9 месяцев: 100000 руб. (950000 руб. - 850000 руб.)

Налог на прибыль за 9 месяцев: 18000 руб. (100000 руб. x 18 % / 100 %)

Налог на прибыль за III квартал: 1800 руб. (18000 руб. - 16200 руб.)

Б) за налоговый период:

Прибыль за год: 160000 руб. (1370000 руб. - 1210000 руб.)

Налог на прибыль за год: 32000 руб. (16000 руб. x 20 %)

Налог на прибыль за IV квартал: 14000 руб. (32000 руб. - 18000 руб.)

11.2 Организация расчетов по налогу на прибыль.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Расчет налога на прибыль ведется по данным регистров (таблиц) налогового учета.

Налоговый учет - эта система обобщения и формирования информации, которая необходима для того, чтобы исчислить налог на прибыль.

Глава 25 не содержит жестких стандартов и правил ведения налогового учета. Организация самостоятельно решает как вести налоговый учет и сама разрабатывает аналитические регистры налогового учета, т. е. формы, в которых систематизируется и обобщается информация, необходимая для расчета налога на прибыль.

Главная задача налогового учета - сформировать полную и достоверную информацию для целей налогообложения о каждой хозяйственной операции.

Методы ведения налогового учета:

- организация корректирует для целей налогообложения данные бухгалтерского учета;
- автономная система налогового учета, никак не связанная с бухгалтерским учетом.

11.3 Порядок учета расчетов по налогу на прибыль

Бухгалтерский учет расчетов по налогу на прибыль производится в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18 /02), утвержденном приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114 н и введенному в действие с 2003 г.

Учет расчетов организации с бюджетом по налогу на прибыль ведется на следующих счетах:

68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;

99, субсчет «Учет условных расходов по налогу на прибыль»;

99, субсчет «Учет условных доходов по налогу на прибыль»;

99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»;

99, субсчет «Постоянный налоговый актив»;

09 «Отложенный налоговый актив»;

77 «Отложенное налоговое обязательство»

Данным ПБУ в учетную практику введено девять показателей, каждый из которых увеличивает или уменьшает облагаемую налогом прибыль или подле-

жащий уплате налог: *постоянные разницы; временные разницы; постоянные налоговые обязательства; отложенный налог на прибыль; отложенные налоговые активы; отложенные налоговые обязательства; условный доход; условный расход; текущий налог на прибыль.*

Постоянные разницы и постоянные налоговые обязательства

Постоянные разницы - это доходы и расходы, которые учитываются в бухгалтерском учете, но не принимаются во внимание в налоговом учете.

Сумма постоянной разницы в доходах и расходах не совпадет в течение всего срока существования организации. Такая разница, как правило, образуется из-за нормируемости расходов для целей налогообложения.

К постоянным разницам относят:

- суммы превышения фактических расходов, отражаемых в бухгалтерском учете, над расходами по нормам, принимаемым для целей налогообложения (по суточным, представительским расходам, расходам по некоторым видам добровольного страхования и некоторым видам рекламы, процентам по займам и кредитам);
- расходы по безвозмездной передаче имущества;
- убыток, перенесенный на будущее, но который по истечении времени не может быть принят для целей налогообложения;
- другие виды постоянных разниц.

Пример 2.

Представительские расходы организации за первый квартал составили 10000 руб.; расходы на оплату труда работников - 150000 руб.

Для целей налогообложения представительские расходы принимаются в размере 4 % от расходов на оплату труда (п. 2 ст. 264 НК РФ) или в сумме 6 000 руб. (150000 руб. x 4 %). Сумма превышения фактических представительских расходов над их нормируемой величиной в 4 000 руб. (10 000 - 6 000 руб.) является в бухгалтерском учете постоянной разницей.

Постоянные разницы могут учитываться по первичным документам, в бухгалтерских регистрах или в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. Однако в аналитическом учете они должны отражаться обособленно. Для обособленного учета постоянных разниц целесообразно открыть два субсчета по учету нормируемых расходов (для учета расходов в пределах норм и учета сверхнормативных расходов). В этом случае по представительским расходам будут составлены две бухгалтерские записи.

Дт 26 / «Расходы без постоянных разниц» Кт 76 - 6000 руб.

Дт 26 / «Постоянные разницы» Кт 76 - 4000 руб.

Постоянное налоговое обязательство (ПНО) - это налог на прибыль по постоянной разнице. Сумма этого обязательства определяется по формуле (9).

$$\text{ПНО} = \text{ПР} * \text{Спр} : 100, \quad (9)$$

где ПНО - постоянное налоговое обязательство, руб.;

ПР - постоянные разницы, руб.;

Спр - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

По данным рассмотренного примера по представительским расходам сумма налогового обязательства составила 800 руб. (4000 руб. x 20 %), и на эту сумму должна быть составлена бухгалтерская проводка:

Дт 99 / «ПНО» Кт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль» - 800 руб.

По безвозмездно переданному имуществу величина постоянных разниц определяется суммированием стоимости переданного имущества с расходами, связанными с этой передачей.

Пример 3.

Остаточная стоимость безвозмездно переданных в первом квартале основных средств составила 30000 руб. а расходы по их передаче - 3 000 руб. Со-вокупная сумма 33000 руб. в бухгалтерском учете будет считаться постоянной разницей.

При определении постоянной разницы по убытку, перенесенному на будущее, следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 283 НК РФ организации могут уменьшать налогооблагаемую прибыль на сумму ранее полученного убытка в течение 10 лет. По истечении 10 лет оставшийся убыток учитывается в качестве постоянной разницы.

Пример 4.

Убыток организации в 1998 г. составил 500000 руб. и не был погашен до 2008 г. При получении прибыли в 2008 г. 200000 руб. и в 2009 г. в 250000 руб. на погашение убытка могут быть направлены соответственно 200000 руб. и 250000 руб. непогашенная сумма убытка в 50000 руб. (500000 руб. - 450000 руб.) будет считаться в 2009 постоянной разницей.

Постоянный налоговый актив (ПНА) - это сумма налога, которая приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Сумма постоянного налогового актива рассчитывается по формуле (10).

$$\text{ПНА} = \text{ПР} * \text{Спр} : 100, \quad (10)$$

где ПНА - постоянный налоговый актив, руб.;

ПР - постоянные разницы, руб.;

Спр - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

Постоянный налоговый актив оформляется бухгалтерской проводкой:

Дт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль» - Кт 99/ «ПНА»

Пример 5.

Организация получила от учредителя организации, вклад которого в уставный капитал составляет 60 %, безвозмездно - 100 000 руб. В бухгалтерском учете 100 000 включается в состав прочих доходов в полном объеме, а в налоговом учете данная сумма в налоговую базу не включается. Отсюда возникает постоянная отрицательная разница в сумме 100 000 руб. (100000 - 0) и постоянный налоговый актив, равный $100\,000 * 0,2 = 20\,000$ руб. В бухгалтерском учете постоянный налоговый актив отразится: Дт 68 - Кт 99 /ПНА.

Временные разницы и отложенный налог на прибыль

Временные разницы - это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль и убыток в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в других отчетных периодах. Указанные разницы признаются в бухгалтерском и налоговом учете в разных отчетных периодах. Другими словами, *временные разницы* — это одни и те же суммы доходов и расходов, которые учитываются как для целей бухгалтерского учета, так и налогообложения, однако в разных периодах. Ключевым словом при этом является одна и та же сумма доходов и расходов.

Временные разницы при формировании налога на прибыль приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

Отложенный налог на прибыль - это сумма, которая увеличивает или уменьшает налог на прибыль, подлежащий уплате в следующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль делятся:

- на вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы - это доходы и расходы, уменьшающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль - в следующих отчетных периодах. Они образуются в следующих случаях:

- при использовании различных методов начисления амортизации по амортизируемым активам в бухгалтерском и налоговом учете;
- при разных способах признания коммерческих и управленческих расходов;
- при наличии убытка, перенесенного на будущее;
- по кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) в организациях, признающих доходы и расходы кассовым методом;
- других случаях.

При использовании различных методов начисления амортизации по амортизируемым активам вычитаемая временная разница возникает в том случае, если сумма начисленной амортизации в бухгалтерском учете превышает сумму амортизации, исчисленную в налоговом учете.

Пример 6.

По основным средствам стоимостью - 200000 руб. сроком службы - 5 лет в бухгалтерском учете амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка, а в налоговом учете - линейным способом.

В бухгалтерском учете за первый год эксплуатации основных средств сумма амортизации составит 66667 руб. (200000 руб. x 5 лет : 15 лет), в налоговом учете - 40000 руб. (200000 руб. : 5 лет). Вычитаемая временная разница составит в год 26 667 руб. (66667руб. - 40000 руб.).

Вычитаемая временная разница вследствие применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов бухгалтерском и налоговом учете возникает в том случае, если бухгалтерском учете эти расходы списываются сразу, а в налоговом учете - постепенно.

По убытку, перенесенному на будущее, вычитаемая временная разница определяется вычитанием из всей суммы убытка суммы убытка, принятой для уменьшения налоговой базы.

Пример 7.

Убыток организации составил в 2010 г. 50000 руб. В 2011 г. налогооблагаемая прибыль составили 30000 руб. Уменьшить налогооблагаемую прибыль организация за год может на 30000 руб. Убыток в 20000 руб. должен учитываться в бухгалтерском учете в 2011 г. в качестве временной разницы.

Вычитаемая временная разница по кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) может возникнуть у организаций, признающих доходы и расходы кассовым методом.

Пример 8.

В организацию, производящую натяжные потолки поступили материалы на сумму 200000 руб. во втором квартале, и в этом же квартале они были израсходованы. Оплата за материалы осуществлена в третьем квартале. При этом для целей налогообложения доходы и расходы признаются организацией кассовым методом.

В бухгалтерском учете стоимость использованных материалов списывается на себестоимость продукции во втором квартале, а в налоговом учете стоимость материалов признается в качестве расходов в третьем квартале. В этих условиях стоимость списанных материалов в 200000 руб. во втором квартале будет учтена в качестве вычитаемой временной разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в следующих отчетных периодах:

Налогооблагаемые временные разницы - это доходы и расходы, увеличивающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль - в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы возникают:

- при использовании различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете (когда сумма амортизации в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом учете);
- различных способах признания выручки и процентных доходов в бухгалтерском и налоговом учете в организациях, признающих доходы и расходы кассовым методом;
- прочих аналогичных случаях.

Пример 9.

Организация, признающая доходы и расходы кассовым методом, отгрузила продукции в первом квартале на 400 000 руб. Платежи поступили: в первом квартале — на 350 000 руб., во втором квартале — на 50 000 руб. В бухгал-

терском учете должна быть отражена вся сумма выручки от продажи продукции, а в налоговом учете только фактически поступившие платежи. Недополученная часть выручки (50 000 руб.) отражается в бухгалтерском учете как налогооблагаемая временная разница.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, подлежащего к уплате в следующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства

Отложенный налоговый актив - это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна уменьшить налог на прибыль в следующих отчетных периодах. Сумму отложенного налогового актива определяют умножением вычитаемой временной разницы на ставку налога на прибыль - формула (11).

$$\text{ОНА} = \text{ВРв} * \text{Спр} : 100, \quad (11)$$

где ОНА - отложенное налоговое обязательство, руб.;

ВРв - вычитаемые временные разницы, руб.

Спр - налоговая ставка налога на прибыль, %

В бухгалтерском учете сумма отложенного налогового актива отражается бухгалтерской проводкой: Дт 09 / «ОНА» - Кт 68

Пример 10.

По данным примера 6 вычитаемая временная разница, образовавшаяся вследствие применения различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, составила в первом квартале 6 667 руб. Отложенный налоговый актив составляет 1333 руб. (6667 руб. x 20 %).

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете 09 «Отложенные налоговые активы».

По отложенному налоговому активу в 1333 руб. может быть составлена бухгалтерская проводка: Дт 09 «ОНА» Кт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль».

По кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода.

Аналитический учет отложенных налоговых активов ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Отложенные налоговые обязательства - это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога в последующие отчетные периоды. Они признаются в том отчетном периоде, в котором возникают налогооблагаемые временные разницы.

Величина отложенных налоговых обязательств определяется по формуле (12).

$$\text{ОНО} = \text{ВРН} * \text{Спр} : 100, \quad (12)$$

где ОНО - величина отложенных налоговых обязательств, руб.;;
ВРв - налогооблагаемые временные разницы, руб.;;
Спр. - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

В бухгалтерском учете отложенные налоговые обязательства оформляются бухгалтерскими проводками: Дт 68 - Кт 77 / «ОНО»

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства: Дт 77 «ОНО» Кт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль».

Отложенные налоговые обязательства и отложенный налоговый актив могут возникнуть только по временным разницам.

Пример 11.

По данным примера 9 налогооблагаемая временная разница составила 50000 руб. Величина отложенного налогового обязательства составит 10000 руб. (50000 руб. x 20 %). Возникновение отложенных налоговых обязательств оформляют бухгалтерской записью: Дт 68 Кт 77 / «ОНО».

Аналитический учет отложенных налоговых обязательств осуществляют по видам активов и обязательств, по которым возникла налогооблагаемая временная разница.

Условный расход (доход) и текущий налог на прибыль

Условный расход или условный доход - это сумма налога на прибыль или убытка, исчисляемая по бухгалтерской прибыли или убытку. Величину условного дохода или расхода определяют умножением суммы бухгалтерской прибыли или убытка на ставку налога на прибыль.

Пример 12.

По данным бухгалтерского учета сумма прибыли за первый квартал 2013 года составила 100 000 руб.

Условный расход составит 20000 руб. (100 000 руб. x 20 %).

В бухгалтерском учете сумму начисленного условного расхода по налогу на прибыль отражают: Дт 99 / «Условные расходы по налогу на прибыль» Кт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль».

Сумма начисленного условного дохода отражается по дебету счета 68 и кредиту счета 99, субсчет «Условные доходы по налогу на прибыль».

Текущий налог на прибыль - это налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в отчетном периоде. Исчисляют его исходя из величины условного расхода, скорректированного на суммы постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отчетного периода. Текущий налоговый убыток - это налог на прибыль, исчисляемый исходя из условного дохода и указанных корректирующих величин.

Формула начисления налога на прибыль и отражение его в бухгалтерском учете проводится по формуле (13):

$$\pm Н пр = \pm Ур (Уд) + ПНО - ПНА + ОНА - ОНО, \quad (13)$$

где + Н пр - текущий налог на прибыль, руб.;

- Нпр - текущий налоговый убыток, руб.;
- + Ур - условный расход по налогу на прибыль, исчисленный по прибыли, полученной в системе бухгалтерского учета, руб.;
- Уд - условный доход по налогу на прибыль, исчисленный по убытку, полученному в системе бухгалтерского учета, руб.

Условный расход по налогу на прибыль рассчитывается по формуле (14).

$$+ Ур = + П бал * Спр : 100, \quad (14)$$

- где Ур - условный расход по налогу на прибыль, руб.;
- Пбал - балансовая прибыль, исчисленная по правилам бухгалтерского учета, руб.;
- Спр - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

Условный доход по налогу на прибыль рассчитывается по формуле (15).

$$- Уд = - Убал * Спр : 100, \quad (15)$$

- Где У д - условный доход по налогу на прибыль, руб.;
- Убал. - балансовый убыток, исчисленный по правилам бухгалтерского учета, руб.;
- Спр - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

Пример 13.

ООО «Проф - Инфо» произвело фактические представительские расходы (по нарастающей с начала года), данные по которым приведены в таблице 4.

Таблица 4 - Представительские расходы, руб.

| Период | Представительские расходы | ФОТ | Норматив представительских расходов | Увеличение налогооблагаемой базы |
|-----------|---------------------------|------------|-------------------------------------|----------------------------------|
| Квартал | 24 000 | 200 000 | 8 000 | + 16 000 |
| Полугодие | 26 000 | 400 000 | 16 000 | + 10 000 |
| 9 месяцев | 28 000 | 200 000 | 24 000 | + 14 000 |
| Год | 30 000 | 800 000 | 32 000 | - |

В бухгалтерском учете для отражения постоянного налогового обязательства будут произведены следующие бухгалтерские проводки:

Дт 99 / ПНО Кт 68 - 3 200 руб. (16 000 руб. * 0,2)

Дт 99 / ПНО Кт 68 - 2 000 руб. (10 000 руб. * 0,2)

ДТ 99 / ПНО КТ 68 - 2 800 руб. (14 000 руб. * 0,2)

12 Организация расчетов по налогу на доходы физических лиц

12.1 Расчет налога на доходы физических лиц

12.2 Организация расчетов по налогу на доходы физических лиц

12.3 Бухгалтерский учет расчетов по налогу на доходы физических лиц

12.1 Расчет налога на доходы физических лиц

Объект налогообложения: доход, полученный налогоплательщиками:

- от источников в РФ или за ее пределами (для физических лиц, являющихся *резидентами РФ*);
- от источников в РФ (для физических лиц, не являющихся налоговыми *резидентами РФ*).

В доходы, получаемые физическим лицом включаются все выплаты и вознаграждения, исключая:

- государственные пособия, выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством;
- пособия по безработице;
- пособия по беременности и родам;
- государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством;
- другое

Примечание: подлежат налогообложению:

- пособия по временной нетрудоспособности, включая пособие по уходу за больным ребенком;
- компенсация за неиспользованный отпуск.

Налоговая база: денежное выражение доходов, уменьшенное на величину вычетов.

При определении налоговой базы НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в *денежной*, так и в *натуральной форме*, а также доходы *в виде материальной выгоды*.

Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов (формула 16).

$$\text{Сумма налога} = (\text{НБ}_{13} - \text{Сумма налоговых вычетов}) * 13 : 100, \quad (16)$$

где НБ_{13} - налоговая база за налоговый период, облагаемая по ставке 13%, руб.

Налоговая база за налоговый период, облагаемая по ставке 13 % (НБ_{13}), рассчитывается по формуле (17).

$$НБ_{13} = Д_{ден} + Д_{нат} + МВ_{13}, \quad (17)$$

где $Д_{ден}$ - доходы в денежной форме, руб.;

$Д_{нат}$ - доходы в натуральной форме (оплата коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика; оплата труда в натуральной форме и др.), руб.;

$МВ_{13}$ - доходы в виде материальной выгоды (приобретение физическим лицом товаров, работ, услуг у организаций, являющихся по отношению к физическому лицу взаимозависимыми, т. е. по ценам ниже рыночных), руб.

Для доходов, в отношении которых предусмотрены налоговые ставки (30, 35, 9 %) налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению. Сумма налога при этом определяется как произведение размера налоговой базы на соответствующую налоговую ставку - формула (18).

$$\text{Сумма налога} = \text{Сумма доходов} * 30 \% \text{ или } (35 \%) \text{ или } (9 \%), \quad (18)$$

Налоговые вычеты - это вычеты, на которые может быть уменьшен доход физического лица. Налоговые вычеты предусмотрены только для доходов, облагаемых НДФЛ по ставке 13 %. Для доходов, в отношении которых предусмотрены налоговые ставки (30 %, 35 %, 9 %), налоговые вычеты не применяются.

Виды налоговых вычетов:

- *стандартные* налоговые вычеты. Налогоплательщики (родители, приемные родители) имеют право на стандартный налоговый вычет на обеспечение детей в сумме 1400 руб.: - на первого и второго ребенка в возрасте до 18 лет; - на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет; - на третьего и каждого последующего ребенка вычет - 3000 руб. В отношении доходов индивидуального предпринимателя вычеты предоставляет налоговый орган, в отношении доходов работников - работодатель;
- *социальные* налоговые вычеты связаны с затратами налогоплательщика на обучение и лечение (предоставляет налоговый орган по заявлению налогоплательщика);
- *имущественные* налоговые вычеты предоставляет *налоговый орган* (при подаче декларации) - при продаже имущества или *работодатель* - при покупке имущества;
- *профессиональные* налоговые вычеты предоставляет налоговый орган при подаче декларации (затраты индивидуального предпринимателя при выполнении им профессиональной деятельности).

12.2 Организация расчетов по налогу на доходы физических лиц

Российские организации, индивидуальные предприниматели, которые выплачивают физическим лицам доходы, являются налоговыми агентами.

Налоговые агенты обязаны начислить, удержать у физического лица и перечислить в бюджет сумму налога на доходы физических лиц.

Сумма налога на доходы физических лиц, облагаемые по ставке 13 %, исчисляются налоговым агентом нарастающим итогом с начала налогового периода (года) по итогам каждого месяца - формула (19).

$$Н \text{ дох}_{ik} = Н \text{ дох}_{it} - Н \text{ дох}_{it-1}, \quad (19)$$

где $Н \text{ дох}_{ik}$ - налог на доходы i -го физического лица за k - й месяц, руб.;

$Н \text{ дох}_i$ - налог на доходы i -го физического лица за t - й период (с начала года до текущего месяца), руб.;

$Н \text{ дох}_{i-t-1}$ - налог на доходы i -го физического лица, начисленный на растающим итогом за предыдущий период (с начала года до предыдущего месяца), руб.

Пример 1.

Определить налог на доходы физических лиц за декабрь месяц. Ежемесячная заработная плата штатного сотрудника, предоставившего документы о наличии на иждивении двух несовершеннолетних детей, представлена в таблице 5.

Таблица 5 - Данные об ежемесячных доходах сотрудника, руб.

| Месяц | Доход за месяц | Доход с начала года | Месяц | Доход | Доход с начала года |
|---------|----------------|---------------------|----------|-------|---------------------|
| Январь | 12233 | 12233 | Июль | 14356 | 96550 |
| Февраль | 12334 | 24567 | Август | 14255 | 110805 |
| Март | 13446 | 38013 | Сентябрь | 15873 | 126678 |
| Апрель | 13649 | 51662 | Октябрь | 16580 | 143258 |
| Май | 14558 | 66220 | Ноябрь | 16086 | 159344 |
| Июнь | 15974 | 82194 | Декабрь | 17288 | 176632 |

Решение.

Сумма стандартных налоговых вычетов с января по декабрь - 33600 руб. (1400 руб. x 2 ребенка x 12 месяцев).

$Н \text{ дох.} = (176632 \text{ руб.} - 33600 \text{ руб.}) \times 13 \% / 100 \% = 18594 \text{ руб.}$

Сумма стандартных налоговых вычетов с января по ноябрь - 30800 руб. (1400 руб. x 2 ребенка x 11 месяцев).

$Н \text{ дох.} = (159344 \text{ руб.} - 30800 \text{ руб.}) \times 13 \% / 100 \% = 16711 \text{ руб.}$

Налог на доходы за декабрь - 1883 руб. (18594 руб. - 16711 руб.)

Налоговый агент производит исчисление и удержание налога на доходы физических лиц с заработной платы один раз в месяц при окончательном расчете дохода сотрудника по итогам каждого месяца, за который ему был начислен доход.

Сумма налога по доходам физического лица, облагаемого по ставкам 9, 15, 30, 35 %, исчисляются налоговым агентом отдельно по каждой сумме.

Исчисление сумм налога производится налоговым агентом без учета доходов, полученным физическим лицом от других налоговых агентов, и сумм налога, удержанных другими налоговыми агентами.

Налоговый агент обязан удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание сумм налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых физическому лицу, но при этом удержанная сумма налога не может превышать 50 % суммы выплаты.

Налоговый агент обязан перечислить сумму удержанного с физических лиц налога не позднее дня фактического получения денег в банке для выплаты дохода либо дня перечисления денег на счета физического лица.

Уплата налога за счет средств налогового агента не допускается.

Налоговые агенты ведут аналитический учет доходов физических лиц в *налоговой карточке* Форма налоговой карточки (1 НДФЛ) самостоятельно разрабатывается налоговым агентом. В ней должны быть идентифицированы (п.1 ст.230 НК РФ):

- налогоплательщик;
- вид выплачиваемых доходов;
- вид предоставленных налоговых вычетов в соответствии с утвержденными кодами;
- суммы дохода и даты их выплаты;
- статус налогоплательщика;
- даты удержания и перечисления НДФЛ, реквизиты соответствующего платежного документа.

12.3 Бухгалтерский учет расчетов по налогу на доходы физических лиц

Налоговые агенты ведут учет расчетов с бюджетом по налогу на доходы физических лиц на счете 68:

Дт 70 Кт 68 - начислен налог на доходы физических лиц;

Дт 68 Кт 51 - перечислен налог на доходы физических лиц

По заявлениям физических лиц налоговые агенты выдают им справки о полученных доходах и удержанных суммах налога (2НДФЛ).

13 Организация расчетов по налогу на имущество организаций

13.1 Расчет налога на имущество организаций

13.2 Организация расчетов

13.3 Бухгалтерский учет расчетов по налогу на имущество организаций

13.1 Расчет налога на имущество организаций

Региональный налог, прямой. Налог на имущество организаций - важнейший налог в системе имущественного налогообложения в РФ. Это важнейший финансовый рычаг влияния на результаты хозяйственной деятельности организаций (платится за счет прибыли) и источник финансирования бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов.

Цель введения данного налога - создание заинтересованности у организации в эффективном использовании своего имущества, освобождении от ненужного имущества.

Налог устанавливается гл. 30 НК РФ и вводится на соответствующей территории законами субъектов РФ.

Классификация налогов и сборов на федеральные, региональные и местные налоги и сборы (ст. 13, 14, 15) соответствует разделению полномочий законодательных (представительных) органов государственной власти РФ, субъектов Федерации и органов местного самоуправления.

В НК РФ установлен исчерпывающий закрытый перечень региональных и местных налогов и сборов. Это должно воспрепятствовать процессу формирования разных налоговых схем в регионах, возникновению конфликтных ситуаций в межбюджетном соперничестве и способствовать сохранению единого экономического пространства Российского государства.

Налогоплательщики. К плательщикам налога на имущество организаций относятся:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ.

Объекты налогообложения: движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве основных средств в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета. *Не признаются* объектами налогообложения:

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты, другие природные ресурсы);
- объекты, признаваемые памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством РФ порядке;
- ледоколы, суда с ядерными и энергетическими установками;
- автомобильные дороги общего пользования;

- линии связи и энергопередачи и сооружений, предназначенных для поддержания в эксплуатационном состоянии ядерных установок;
- космические объекты и т. д.

Налоговая база: среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения (рассчитывается с учетом начисленного износа по нормам амортизационных отчислений по стандартам бухгалтерского учета) (п. 4 ст. 376 НК РФ).

Налоговые ставки. Предельная ставка налог - 2,2 %. Субъект РФ при установлении на своей территории налога имеет право дифференцировать налоговые ставки от 0 до 2,2 % в зависимости от категории налогоплательщиков и (или) имущества, являющегося объектом налогообложения.

Полномочия в налоговой сфере между органами законодательной власти РФ, субъектов РФ и местным самоуправлением распределяются исходя из того, что все федеральные, региональные и местные налоги и сборы являются элементами единой налоговой системы РФ.

Органам законодательной власти субъектов РФ дается право самостоятельно вводить и прекращать действие региональных налогов, сборов в рамках, определенных НК РФ (налог на прибыль 18 %: 2 % + 16 %; 16 % можно снизить законом субъекта РФ до 13,5 %).

При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ определяются в порядке и в пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения:

- налоговые ставки в установленных пределах;
- порядок и сроки уплаты налогов;
- налоговые льготы.

Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ (объект, субъект, ставка налога, источник).

Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ, законами о налогах в порядке и в пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться *налоговые льготы, основания и порядок их применения.*

Для введения в действие на территории какого – либо субъекта РФ регионального налога субъектом РФ должен быть *принят закон об этом налоге.*

Налоговый период: календарный год *Отчетные периоды* - первый квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года. Законодательный орган субъекта РФ при введении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Порядок и сроки уплаты налога. Налог подлежит уплате налогоплательщиками в порядке и в сроки, которые установлены законами субъектов РФ. Для *Иркутской области* - 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода. Срок уплаты налога по окончании налогового периода - до 30 марта года следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере $\frac{1}{4}$ произведения соответствующей налоговой

ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период, по формуле (20).

$$АПим_t = 1 / 4 \times СИ_t \times Сим : 100 \%, \quad (20)$$

где $АПим_t$ - авансовый платеж по налогу на имущество за t - й отчетный период (I квартал, 6 месяцев, 9 месяцев), руб.

$СИ_t$ - средняя стоимость облагаемого налогом имущества за t - й отчетный период, руб.;

$Сим$ - ставка налога на имущество, %.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяются как разница между суммой налога, исчисленной за год, и суммами авансовых платежей по налогу, уплаченными в течение года - формула (21).

$$Ним_{год} = СИ_{год} \times Сим : 100 - \sum_t АПим_t, \quad (21)$$

где $Ним_{год}$ - налог на имущество за год, руб.;

$СИ_{год}$ - средняя стоимость имущества за год, руб.;

$Сим$ - ставка налога на имущество, проценты;

$\sum АПим_t$ - сумма авансовых платежей по налогу на имущество, исчисленных в течение налогового периода, руб.

Средняя стоимость имущества организации за I квартал ($СИ_{кв}$) определяется по формуле (22).

$$СИ_{кв} = (И_1 + И_2 + И_3 + И_4) : 4, \quad (22)$$

Средняя стоимость имущества организации за 6 месяцев ($СИ_6$) определяется по формуле (23).

$$СИ_6 = (И_1 + И_2 + И_3 + И_4 + И_5 + И_6 + И_7) : 7, \quad (23)$$

Средняя стоимость имущества организации за 9 месяцев ($СИ_9$) определяется по формуле (24).

$$СИ_9 = (И_1 + И_2 + И_3 + И_4 + И_5 + И_6 + И_7 + И_8 + И_9 + И_{10}) : 10, \quad (24)$$

Среднегодовая стоимость имущества организации ($СИ_{год}$) определяется по формуле (25).

$$СИ_{год} = (И_1 + И_2 + И_3 + И_4 + И_5 + И_6 + И_7 + И_8 + И_9 + И_{10} + И_{11} + И_{12} + И_{13}) : 13, \quad (25)$$

где $И_1, И_2, И_3, И_4, И_5, И_6, И_7, И_8, И_9, И_{10}, И_{11}, И_{12}, И_{13}$ - остаточная стоимость основных средств организации по состоянию соответственно на 1

января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля, 1 мая, 1 июня, 1 июля, 1 августа, 1 сентября, 1 октября, 1 ноября, 1 декабря, 31 декабря отчетного периода, руб.

Налоговые льготы. Полностью освобождаются от уплаты налога на имущество следующие категории налогоплательщиков:

- организации и учреждения уголовно - исполнительной системы - в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;
- религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;
- общероссийские общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %, - в отношении имущества, используемого для осуществления их уставной деятельности;
- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а доля в фонде оплаты труда - не менее 25 %;
- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, - в отношении имущества, используемого для достижения образовательных, культурных, лечебно - оздоровительных, физкультурно - спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам и их родителям;
- организации основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, - в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями;
- имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций.

Организации, переведенные на уплату ЕНВД для отдельных видов деятельности или УСНО, не являются налогоплательщиками налога на имущество, используемого в указанных видах деятельности. Если указанные категории налогоплательщиков занимаются также и иными видами деятельности, то налог на имущество организаций не взимается только в той части имущества, которое используется в предпринимательской деятельности, переведенной на специальные налоговые режимы. Для реализации данной льготы организации обязаны вести *раздельный учет имущества*, используемого в различных видах предпринимательской деятельности. В случае, если налогоплательщик не может обеспечить раздельный учет имущества, указанное имущество подлежит обложению налогом на имущество в части, пропорциональной сумме выручки от реа-

лизации, полученной в процессе иной деятельности, в общей сумме своей выручки.

Пример 1.

В организации остатки по счетам бухгалтерского учета, включаемым в налоговую базу по налогу на имущество, по состоянию на 1 января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля отчетного периода представлены в таблице 6.

Таблица 6 - Остатки по счетам бухгалтерского учета, руб.

| Счета бухгалтерского учета | Отчетные данные (руб.) на | | | |
|---|---------------------------|-------|-------|-------|
| | 1.01 | 1.02 | 1.03 | 1.04 |
| Основные средства по остаточной стоимости (01 + 02 - 03) | 11000 | 10700 | 10400 | 10100 |
| 01 «Основные средства» | 12000 | 12000 | 12000 | 12000 |
| 02 «Амортизация основных средств» | 1000 | 1300 | 1600 | 1900 |

Требуется определить авансовый платеж по налогу на имущество за первый квартал.

Решение.

Среднегодовая стоимость имущества - 10550 руб.

$[(11000 \text{ руб.} + 10700 \text{ руб.} + 10400 \text{ руб.} + 10100 \text{ руб.}) / 4]$

Сумма авансового платежа за первый квартал - 58,03 руб.

$[(10550 \text{ руб.} \times 2,2 \% / 100 \%) \times 1/4]$

Данная информация заносится в расчет авансового платежа по налогу на имущество организации.

13.2 Организация расчетов

Уплата налога производится на основании налоговой декларации по налогу на имущество организаций. Раздел 2 налоговой декларации: «Определение налоговой базы и исчисление налога в отношении подлежащего налогообложению имущества российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства». В данном разделе налоговой декларации приводятся данные для расчета среднегодовой стоимости имущества за налоговый период и расчет суммы налога.

13.3 Бухгалтерский учет расчетов по налогу на имущество организаций

Налог на имущество включается в состав прочих расходов организации. Источник уплаты налога - прибыль, полученная организацией, т. е. при расчете налога на прибыль данный налог включается в состав прочих расходов.

Бухгалтерский учет расчетов по налогу на имущество организаций:

Дт 26, 44, 91 Кт 68, субсчет «Расчеты по налогу на имущество»

14 Организация расчетов по транспортному налогу

14.1 Расчет налога

14.2 Организация расчетов по транспортному налогу

14.3 Бухгалтерский учет расчетов по транспортному налогу

1.1 Расчет транспортного налога

Транспортный налог регламентируется федеральными законодательными актами, а вводится законодательными актами субъектов РФ, которые в соответствии с НК имеют право определять ставку налога в пределах, установленных НК, порядок и сроки уплаты, а также форму отчетности по данному налогу. Законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их применения.

Налогоплательщики - юридические и физические лица, на которых в соответствии с законодательством зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Объекты налогообложения по транспортному налогу представлены в таблице 7.

Таблица 7 - Объекты налогообложения и льготы по налогу

| Объекты налогообложения | Не являются объектами налогообложения |
|---|---|
| Автомобили Мотоциклы и мотороллеры Автобусы Самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу Самолеты и вертолеты Теплоходы, яхты, парусные суда, катера Снегоходы и мотосани Моторные лодки и гидроциклы | Легковые автомобили, оборудованные для инвалидов Морские и речные суда, принадлежащие организациям, для которых основным видом деятельности являются пассажирские и (или) грузовые перевозки Моторные лодки, у которых мощность двигателя не превышает 5 л.с., а также весельные лодки Промысловые морские и речные суда Тракторы, комбайны и другие специальные машины, зарегистрированные на сельскохозяйственные предприятия и используемые для сбора или выращивания сельхозпродукции |
| Несамостоятельные (буксируемые) суда | Самолеты и вертолеты, принадлежащие санитарной или медицинской службе |
| Другие водные и воздушные транспортные средства | Транспортные средства, находящиеся в розыске Транспортные средства, принадлежащие федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная служба Суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов |

Налоговая база определяется:

- в отношении транспортных средств, имеющих двигатели (в том числе для воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя), - как мощность двигателя транспортного средства, в лошадиных силах (1 л.с. = 735,5 ватт);
- водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств - как валовая вместимость, в регистровых тоннах;
- иных водных и воздушных транспортных средств - как единица транспортного средства.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя, валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств, единицы транспортного средства. Субъекты РФ имеют право уменьшить (увеличить) ставки налога в *10 раз*. При этом НК РФ предусмотрено право субъектов РФ устанавливать дифференцированные налоговые ставки в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств.

Налоговый период - календарный год. Отчетный период - первый, второй, третий кварталы (отчетных периодов может не быть - право региона)

Порядок и сроки уплаты. Налог уплачивается по месту нахождения транспортных средств. *Юридические лица* исчисляют сумму налога самостоятельно. Организации подают налоговые декларации по итогам налогового периода и расчеты по итогам отчетного периода. Сроки подачи декларации и уплаты налога устанавливаются законами субъектов РФ.

Транспортный налог (Нтр) рассчитывается в зависимости от вида транспортных средств:

- по транспортным средствам, имеющим двигатели по формуле (26):

$$\text{Нтр} = \text{Мдв} * \text{Стр} * \text{Ктр}, \quad (26)$$

где Мдв - мощность двигателя, л.с.;

Стр - ставка транспортного налога, руб. в год /л.с. (ставка дифференцирована в зависимости от пределов мощности);

Ктр - корректирующий коэффициент;

Пример 1.

На ЗАО «Лучик» зарегистрирован грузовик, мощность которого - 270 л.с. Согласно п.1 ст. 361 НК РФ ставка транспортного налога для грузовых автомобилей мощностью более 250 л.с. - 8,50 руб. с каждой лошадиной силы. Законом Иркутской области, где зарегистрирован грузовик, эта ставка установлена в размере 34,50 руб. Значит, акционерное общество должно рассчитывать транспортный налог исходя из ставки 34,50 руб. с каждой лошадиной силы.

Следовательно, сумма транспортного налога, подлежащего уплате акционерным обществом в 2013 г., равна 9 315 руб. (34,50 руб. x 270 л.с.)

- по несамостоятельным (буксируемым) транспортным средствам, для которых определяется валовая вместимость) по формуле (27).

$$Н_{тр} = ВВ * Стр * К_{тр}, \quad (27)$$

где ВВ - валовая вместимость несамостоятельного транспортного средства в регистрационных тоннах (руб. т);

Стр - ставка транспортного налога, руб. в год / руб. т;

- по транспортным средствам, не имеющим двигателей по формуле (28).

$$Н_{тр} = КТ_{тр} * Стр * К_{тр}, \quad (28)$$

где КТ_{тр} - количество единиц транспортных средств (ед.тр.сп.);

Стр - ставка транспортного налога, руб. в год / ед.тр.сп;

- по самолетам, имеющим реактивные двигатели по формуле (29).

$$Н_{тр} = СТ_{дв} * Стр * К_{тр}, \quad (29)$$

где СТ_{дв} - сила тяги в килограммах силы тяги (с.т.);

Стр - ставка транспортного налога, руб. в год / с.т.;

К_{тр} - корректирующий коэффициент.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации в течение налогового периода исчисление суммы налога производится с учетом специального понижающего коэффициента (К_{тр}), который равен отношению:

Число полных месяцев,
в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано

12

Месяц снятия с регистрации или постановки на регистрацию принимается за полный месяц.

Пример.

В апреле 2013 г. ООО «Берест» купило и зарегистрировало в ГИБДД автомобиль мощностью 80 л.с. ООО «Берест» использовало автомобиль весь оставшийся период до конца года. Следовательно, в 2013 г. автомобиль был зарегистрирован на организации в течение девяти месяцев (с апреля по декабрь).

В Иркутской области, где зарегистрирован автомобиль ставка транспортного налога для легковых автомобилей с мощностью до 100 л.с. - 10,50 руб. с каждой лошадиной силы.

Следовательно, сумма транспортного налога, подлежащая уплате в бюджет в 2013 г., составила - 630 руб. (10,50 руб. x 80 л.с. x 9 мес. / 12 мес.)

14.2 Организация расчетов по транспортному налогу

Транспортный налог регламентируется гл. 28 НК РФ, которая вступила в силу с 1 января 2003 г.

Физические лица, владеющие транспортом, сами налог не рассчитывают. Уплата налога производится на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом. Налоговый орган должен сообщить физическому лицу сумму налога не позднее 1 июня года, в котором этот налог нужно заплатить. Рассчитывается сумма налога на основании данных, полученных от органов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств.

Юридические лица самостоятельно ведут расчет налога и авансовых платежей по налогу. Налоговую декларацию организации представляют в налоговые органы по месту нахождения транспортных средств не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплата налога производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и в сроки, установленные законами субъектов РФ, но не ранее 1 февраля следующего года.

14.3 Бухгалтерский учет расчетов по транспортному налогу

Сумма платежей по транспортному налогу включается в затраты на производство: Дт 26 «Общехозяйственные расходы» - Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Транспортный налог»

15 Организация расчетов по земельному налогу

15.1 Расчет налога

15.2 Организация расчетов по земельному налогу

15.3 Бухгалтерский учет расчетов по земельному налогу

15.1 Расчет налога

Земельный налог - один из видов платежей за землю. Он взимается на территории РФ в соответствии с гл. 31 НК РФ. Цель введения платы за землю:

- стимулирование рационального использования охраны и освоения земель;
- повышение плодородия почв;
- выравнивание социально - экономических условий хозяйствования на землях равного качества;
- обеспечение развития инфраструктуры в населенных пунктах;
- формирование специальных фондов финансирования этих мероприятий.

Величина земельного налога *не зависит* от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев и землепользователей.

Земельный налог является *местным*, относится к собственным доходам местных бюджетов, и доля его в источниках собственных налоговых поступлений составляет 12 - 20 %. Территориальные органы власти заинтересованы в увеличении собственных источников доходов, так как они позволяют активнее проявлять хозяйственную инициативу.

Налогоплательщики. Организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого дарения.

Объекты налогообложения: земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения земельные участки:

- изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ;
- ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ;
- занятые особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко - культурными заповедниками, объектами археологического наследия;
- предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;
- из состава лесного фонда;
- занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе фонда.

Налоговая база: кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налоговый период: календарный год. *Отчетные периоды* - 1-й квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года. Местные власти вправе не устанавливать отчетный период.

Налоговые ставки. Устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать:

- 0,3 % кадастровой стоимости в отношении земельных участков:
 - отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельско - хозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;
 - занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно - коммунального комплекса или приобретенных для жилищного строительства;
 - предоставленных для личного подсобного хозяйства; садоводства, огородничества или животноводства;
- не более 1,5 % - для прочих земельных участков.

Ежегодно ставки земельного налога конкретизируются органами законодательной (представительной) власти.

Порядок и сроки уплаты налога. Налогоплательщики - организации исчисляют сумму налога самостоятельно. Налогоплательщики - физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют сумму налога самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками - физическими лицами, исчисляется налоговыми органами. Представительный орган муниципального образования вправе предусмотреть уплату в течение налогового периода не более двух авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков - физических лиц.

Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют сумму авансовых платежей по налогу по истечении I, II, III квартала текущего налогового периода по формуле (30)

$$АПз = 1 / 4 * КСз * (Сз / 100) * Ксоб, \quad (30)$$

где КСз - кадастровая стоимость земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, руб.;

Сз - ставка земельного налога, %;

Ксоб - коэффициент, устанавливающий срок права собственности постоянного (бессрочного) пользования) на земельный участок в течение налогового (отчетного) периода.

Коэффициент, устанавливающий срок права собственности постоянного (бессрочного) пользования) на земельный участок в течение налогового (отчетного) периода, рассчитывается по формуле (31).

$$K_{\text{соб}} = M_{\text{соб}} / M_{\text{к}}, \quad (31)$$

где $M_{\text{соб}}$ - число полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании);

$M_{\text{к}}$ - число календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Если *возникновение прав* на земельный участок произошло *до 15-го числа* соответствующего месяца включительно, данный месяц *принимается* за полный месяц, если после 15 -го, то данный месяц не принимается за полный месяц.

Если *прекращение прав* на земельный участок произошло *до 15-го числа* соответствующего месяца включительно, данный месяц *не принимается* за полный месяц, если после 15 -го, то данный месяц принимается за полный месяц.

Сумма земельного налога (H_z) исчисляется по истечении налогового периода по формуле (32).

$$H_z = K_{Cz} * (C_z / 100) * K_{\text{соб}} - \sum \text{АПз}, \quad (32)$$

где H_z - сумма земельного налога, руб.;

K_{Cz} - кадастровая стоимость земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, руб.;

C_z - ставка земельного налога, %;

$K_{\text{соб}}$ - коэффициент, устанавливающий срок права собственности постоянного (бессрочного) пользования) на земельный участок в течение налогового (отчетного) периода

$\sum \text{АПз}$ - сумма авансовых платежей по налогу на землю, уплаченных налогоплательщиком в течение налогового периода, руб.

Пример 1.

ООО «Мастер» имеет в собственности земельный участок. Он находится на территории района, где с 1 января 2013 г. введен земельный налог. В апреле 2013 г. земельный участок был продан ООО «Юг». Право собственности перешло к новому владельцу 12 апреля. Согласно полученным сведениям кадастровая стоимость участка по состоянию на 1 января 2013 г. равнялась 100 000 руб. Ставка налога - 1,1 %.

Решение.

В 2013 г. ООО «Мастер» являлось собственником земли три месяца (с января по март), а ООО «Юг» - девять месяцев (с апреля по декабрь).

Коэффициент, с учетом которого ООО «Мастер» должно рассчитывать налог, составил 0,25 (3 мес. : 12 мес.).

Сумма земельного налога, которая подлежит уплате ООО «Мастер» - 275 руб. (100000 руб. x 1,1 % : 100 % x 0,25).

Коэффициент, с учетом которого ООО «Мастер» должно рассчитывать налог, составил 0,75 (9 мес. : 12 мес.)

Сумма земельного налога, которая подлежит уплате ООО «Юг» - 825 руб. (100000 руб. x 1,1 % : 100 % x 0,75)

Пример 2.

Индивидуальному предпринимателю предоставлены в собственность два земельных участка: один - для производственных целей, кадастровой стоимостью - 6 млн. руб., и второй - для сельскохозяйственного использования, кадастровой стоимостью - 2 млн. руб. 300 тыс. руб. Органами власти муниципального образования по данным категориям земель установлены следующие налоговые ставки: по первому участку - 1,25 %; по второму участку - 0,3 %.

Необходимо определить сумму земельного налога, подлежащего уплате за налоговый период.

Решение.

Сумма земельного налога по первому земельному участку - 75000 руб. (6000000 руб. x 1,25 % : 100 %)

Сумма земельного налога по второму земельному участку - 6900 руб. (2300000 руб. x 0,3 % : 100 %).

Всего по итогам налогового периода индивидуальный предприниматель должен уплатить в бюджет земельный налог в сумме 81900 руб.

(75000 руб. + 6900 руб.)

По земельным участкам, приобретенным в собственность физическими и юридическими лицами для осуществления на них жилищного строительства (за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами), расчет суммы авансовых платежей по налогу и суммы налога производится с учетом *коэффициента 2* в течение трехлетнего срока проектирования и строительства вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока проектирования и строительства сумма налога, уплаченного в течение периода проектирования и строительства сверх суммы налога, исчисленной с учетом *коэффициента 1*, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

По земельным участкам, приобретенным в собственность физическими и юридическими лицами для осуществления на них жилищного строительства (за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами), расчет суммы авансовых платежей по налогу и суммы налога производится с учетом *коэффициента 4* в течение периода проектиро-

вания и строительства, превышающего трехлетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом *коэффициента 2* по истечении 10 лет с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

15.2 Организация расчетов по земельному налогу

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра и органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, ежегодно до *1 февраля* года, являющегося налоговым периодом, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения, по состоянию на *1 января*, года, являющегося налоговым периодом.

На основании сведений Государственного земельного кадастра налогоплательщики - организации самостоятельно определяют налоговую базу по каждому земельному участку, принадлежащему им на праве собственности или на праве постоянного (бессрочного) пользования.

По результатам проведения государственной кадастровой оценки земель кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января календарного года подлежит доведению до сведения налогоплательщиков в порядке, определенном постановлением Правительства РФ от 07.02. 2008 № 52.

Согласно данному постановлению территориальные органы Федерального кадастра объектов недвижимости (Роснедвижимость) бесплатно представляют плательщикам земельного налога сведения о кадастровой стоимости земельных участков в виде кадастрового номера объекта недвижимости и его кадастровой стоимости для целей налогообложения по письменному заявлению налогоплательщика в порядке, установленном ст. 14 Федерального закона от 24.07.2007 № 221 - ФЗ «О государственном кадастре недвижимости».

По земельным участкам, образованным в течение налогового периода, кадастровая стоимость определяется на дату постановки данного земельного участка на кадастровый учет (с 2010 г.).

Налоговая база для физических лиц определяется налоговыми органами на основании сведений о земельных участках, поступающих в налоговые органы.

15.3 Бухгалтерский учет расчетов по земельному налогу

Сумма земельного налога включается в затраты на производство (Дт 26, 44 - Кт 68 /зем.)

16 Синтетический и аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам»

16.1 Характеристика счета

16.2 Корреспонденция счета 68

16.1 Характеристика счета

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» - счет *пассивный*, балансовый, расчетный.

Счет 68 предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с работниками этой организации.

Аналитический учет по счету 68 ведется по видам налогов и сборов, т.е. к счету 68 открываются субсчета второго (третьего порядка - при необходимости), например:

68 / 1 - Расчеты с бюджетом по НДФЛ;

68 / 2 - Расчеты с бюджетом по НДС;

68 / 3 - Расчеты с бюджетом по налогу на имущество организации;

68 / 4 - Расчеты с бюджетом по транспортному налогу;

68 / 5 - Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль организации

В Учетной политике предприятия должны быть отражены субсчета к счету 68 для учета тех или иных налогов и сборов.

16.2 Корреспонденция счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Корреспонденция счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» приведена в таблице 8.

Таблица 8 - Бухгалтерские проводки по учету расчетов по налогам и сборам

| Дт | Кт | Содержание хозяйственной операции |
|----|----|--|
| 1 | 2 | 3 |
| 68 | 15 | Начисление бюджету по <i>импортным операциям</i> (импортной таможенной пошлине и акцизу) |

Продолжение таблицы 8

| 1 | 2 | 3 |
|----|----|---|
| 68 | 19 | Принятие <i>к зачету</i> по задолженности перед бюджетом суммы НДС по: - оприходованным и оплаченным производственным запасам, основным средствам и нематериальным активам; - арендной плате; принятие <i>к зачету</i> суммы НДС по грузовым автомобилям производственного назначения; принятие <i>к зачету</i> суммы НДС, уплаченной при таможенном оформлении импортных товаров |
| 68 | 50 | Погашение задолженности по платежам в бюджет наличными из <i>кассы</i> |
| 68 | 51 | Погашение задолженности по платежам в бюджет с <i>расчетного счета</i> организации |
| 68 | 52 | Погашение задолженности по платежам в бюджет с <i>валютного счета</i> организации за право пользования недрами (кроме платежей за сверхнормативные потери полезных ископаемых), за предельно допустимые выбросы, сбросы загрязняющих веществ, уровни вредного воздействия, лимиты размещения отходов, |
| 68 | 55 | Погашение задолженности по платежам в бюджет со <i>специальных счетов</i> организации в банке |
| 68 | 66 | Погашение задолженности по платежам в бюджет за счет средств <i>краткосрочного банковского кредита</i> |
| 68 | 67 | Погашение задолженности по платежам в бюджет за счет средств <i>долгосрочного банковского кредита</i> |
| 68 | 76 | Погашение задолженности по платежам в бюджет <i>дебиторской задолженностью</i> сторонних организаций |
| 68 | 91 | Положительные курсовые разницы по задолженностям перед бюджетом, возникшие вследствие изменения официального курса иностранных валют по отношению к российскому рублю |
| 08 | 68 | Начисление земельного налога |
| 10 | 68 | Начисление платежей в бюджет при приобретении материальных ценностей |
| 11 | 68 | Начисление в бюджет НДФЛ с сумм оплаты труда работникам, занятым приобретением и содержанием животных |
| 15 | 68 | Начисление бюджету по <i>импортным операциям</i> (импортной таможенной пошлине и акцизу) |
| 20 | 68 | Начисление сумм отчислений на воспроизводство минерально - сырьевой базы; начисление платы за воду, забираемую в пределах установленных лимитов |
| 23 | 68 | Начисление платежей за право пользования недрами (кроме платежей за сверхнормативные потери полезных ископаемых) |

Продолжение таблицы 8

| 1 | 2 | 3 |
|----|----|---|
| 26 | 68 | Начисление платежей за предельно допустимые выбросы, сбросы загрязняющих веществ, уровни вредного воздействия, лимиты размещения отходов |
| 41 | 68 | Начисление в бюджет по налогам и сборам, включаемым в стоимость товаров |
| 44 | 68 | 1. Начисление платежей в бюджет по разным налогам, отчислениям и сборам, отражаемых в расходах на продажу; списание сумм НДС по оплаченным материальным ресурсам, использованным при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от НДС |
| 51 | 68 | Поступление на расчетный счет организации денежных средств по перерасчету с бюджетом |
| 52 | 68 | Поступление на валютный счет организации денежных средств по перерасчету с бюджетом |
| 55 | 68 | Поступление на специальные счета организации денежных средств по перерасчету с бюджетом |
| 70 | 68 | Удержание сумм налога на доходы физических лиц из сумм по начислению оплаты труда работников организации |
| 75 | 68 | Удержание сумм налога на доходы от участия в предприятии |
| 76 | 68 | Начисление сумм НДС при применении метода определения реализации для целей налогообложения по моменту оплаты |
| 90 | 68 | 1. Суммы НДС, выделенные из состава выручки от продаж продукции, товаров (работ, услуг); сумма акциза, выделенная из состава выручки от продаж подакцизных товаров; суммы НДС, выделенные из состава выручки от продаж и прочего выбытия основных средств; суммы НДС, выделенные из состава выручки от продаж нематериальных активов, товарно - материальных ценностей и других активов |
| 91 | 68 | 1. Отнесение на убыток платежей за сверхнормативные потери полезных ископаемых 2. Отнесение на убыток платежей за сверхлимитный забор воды 3. Отнесение на убыток платежей за превышение предельно допустимых выбросов, сбросов, уровней вредного воздействия, лимитов размещения отходов 4. Отрицательные курсовые разницы по задолженностям перед бюджетом, возникшие в связи с изменением официального курса иностранных валют по отношению к российскому рублю 5. Начисление местных налогов и сборов |
| 94 | 68 | Списание сумм НДС, уплаченных по приобретенным материальным ценностям в случае их порчи или хищения до момента отпуска в производство |
| 99 | 68 | 1. Начисление налога на прибыль и платежей по перерасчетам этого налога 2. Начисление налоговых санкций |

Заключение

Теоретический материал курса лекций выполнен в соответствии с требованиями Федерального образовательного государственного стандарта (третьего поколения).

В данном пособии подробно рассмотрены теоретические вопросы налогообложения в части элементов налога, изложен порядок исчисления налогов, освещены вопросы организации расчетов с бюджетом по федеральным, региональным и местным налогам, приведены бухгалтерские проводки по начислению и перечислению налогов в бюджет.

По приведенным формулам приведены расчеты, что будет способствовать лучшему усвоению теоретического материала по исчислению приведенных налогов.

Изложенный в лаконичной форме материал поможет студентам среднего профессионального образования подготовиться к практическим занятиям, зачету, экзамену по профессиональному модулю ПМ 03 «Проведение расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами» по изложенному блоку вопросов.

Список использованных источников

1. Вещунова Л. Н. Налоги. Интенсивный курс /Л. Л. Вещунова. - М.: Рид Групп, 2011, С. 432.
2. Жидкова Е. Ю. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / Е. Ю. Жидкова. - М.: Эксмо, 2010, С.240.
3. НДС: просто о сложном / Г. Ю. Касьянова (7 - е изд.). - М.: АБАК, 2010, С.384.
4. Налоги и налогообложение. 6-е изд., доп. /под ред. М. Романовского, О. Врублевской. - СПб: Питер, 2009, С. 528.
5. Захарьин В. Р. Налоги и налогообложение: учебное пособие - М.: ИД «Форум»: ИНФРА - М., 2009, С. 336.
6. Скворцов О. В. Налоги и налогообложение: учеб. пособие для сред. проф. учеб. заведений / О.В. Скворцов. - 5 -е изд., испр. - М.: Издательский центр «Академия», 2010, С. 224.
7. Никулкина И. В. Общая теория налогообложения: учеб. пособие / И.В. Никулкина. - М., Эксмо, 2010, С. 176.