МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ

***КУРС ЛЕКЦИЙ***

***ПРОВЕДЕНИЕ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ И ВНЕБЮДЖЕТНЫМИ ФОНДАМИ***

# Содержание

[Введение 4](#_TOC_250016)

1. [Понятие, виды и функции налогов 5](#_TOC_250015)
2. [Элементы налогов: понятие и значение 14](#_TOC_250014)
3. [Субъект налогообложения 16](#_TOC_250013)
4. [Предмет и объект налогообложения 23](#_TOC_250012)
5. [Налоговая база 25](#_TOC_250011)
6. [Ставка налога и метод налогообложения 27](#_TOC_250010)
7. [Налоговый и отчетный периоды. Налоговые льготы 29](#_TOC_250009)
8. [Порядок и способы исчисления налога 31](#_TOC_250008)
9. [Способы, сроки и порядок уплаты налога 34](#_TOC_250007)
10. [Организация расчетов по налогу на добавленную стоимость 37](#_TOC_250006)
11. Организация расчетов по налогу на прибыль организаций 44
12. [Организация расчетов по налогу на доходы физических лиц 54](#_TOC_250005)
13. [Организация расчетов по налогу на имущество организаций 58](#_TOC_250004)
14. [Организация расчетов по транспортному налогу 63](#_TOC_250003)
15. [Организация расчетов по земельному налогу 67](#_TOC_250002)
16. Синтетический и аналитический учет по счету 68

«Расчеты по налогам и сборам» 72

[Заключение… 75](#_TOC_250001)

[Список использованных источников 76](#_TOC_250000)

# 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 фонда- ми» по специальности «Экономика и бухгалтерский учет (по отрас- лям)».

Первые девять тем посвящены теоретически вопросам налогообложения Российской Федерации. В последующих темах дана методика расчета сумм фе- деральных, 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, транс- портный налог;
* местные налоги - земельный налог.

Изучение действующей системы налогообложения в РФ иллюстрируется примерами расчетов по всем рассматриваемым налогам. По всем вышеперечис- ленным налогам приведены бухгалтерские проводки по исчислению и перечис- лению налогов в бюджет.

Материал пособия базируется на действующих законодательных и нор- мативных актах с последними изменениями.

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

# Понятие, виды и функции налогов

* 1. Правовая природа налога
	2. Значение и функции налогообложения
	3. Классификация налогов и сборов

# 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, взимае- мый 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 оче- редь властными отношениями, складывающимися между гражданами и органи- зациями как налогоплательщиками, с одной стороны, и государством в лице уполномоченных им органов - с другой. Обязанность по уплате налога возлага- ется на налогоплательщика с момента возникновения определенных юридиче- ских фактов, установленных законодательством о налогах и сборах.

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

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

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

*Целевой характер* проявляется в обеспечении потребностей государства и муниципальных образований в денежных ресурсах, направленных на финанси- рование мероприятий для выполнения конкретных функций государства, опре- деленных бюджетным законодательством.

Понятие термина «налог» необходимо для правильного определения норм законодательства и определения объема полномочий субъектов налого- вых правоотношений. Без точного определения этого термина невозможно пра- вильно 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 вида- ми платежей есть определенные различия: в специфике назначения, в особен- ностях правового регулирования отношений по поводу их бюджетного изъятия. В России в качестве юридического критерия отличия налога от неналого-

вых платежей предложен признак нормативно - отраслевого регулирования, со- гласно которому налоговые отношения регулируются нормами налогового за- конодательства, а неналоговые обязательные платежи - нормами других отрас- лей 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 меж- ду налогами и сборами.

*Сбор* - обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении платель- щика 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 заключает- ся в том, что налог устанавливается и вводится законом и обычно не имеет це- левого назначения.

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

# Значение и функции налогообложения

*Значение налогов в деятельности государства*. Налоги, как утверждают из- вестные ученые-налоговеды, возникли вместе с товарным производством, раз- делением общества на классы и появлением государства в качестве его финан- совой 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 бюдже- те государства зависят от стадии экономического развития общества, породив- шего соответствующее государство. При этом минимальный размер формируе- мых денежных фондов, состоящих в большей степени из налоговых платежей, определяется суммой расходов государства на исполнение его функций: соци- альной, экономической, оборонной и др.

На каждом этапе развития общества понятие «налог» все более уточняет- ся, дополняется новыми характеристиками. Налоги выступают необходимым звеном экономических отношений, и в силу этого во всех экономических тео- риях прошлого и настоящего времени авторы изучают проблемы налогообло- жения, 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 льго- ты и санкции) на производителей товаров (работ, услуг).

Налогообложение используется государствами для воздействия на цик- лическое развитие экономики, борьбы с инфляцией, создания производствен- ной и социальной инфраструктуры.

Воздействие государства на экономику осуществляется посредством про- ведения налоговой политики.

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

*Функции налогообложения.* Сущность налогов проявляется через их функ- ции. Функции налога - это способ выражения сущностных свойств налога.

Функции любой экономической категории раскрывают сущность, выра- жают 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 функ- цию 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 многофункцио-

нальности налогов.

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

Налогам свойственны следующие функции:

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

*Фискальная* функция является исторически первой и основой. Она заклю- чается в том, что с помощью налогов формируются финансовые ресурсы госу- дарства и тем самым создается материальная основа самого существования гос- ударства 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 об- щественные явления, определенным образом эволюционируют, их экономиче- ское содержание по мере развития государственного устройства изменяется.

На определенном этапе своего развития экономическое содержание нало- гов стало проявляться и в *регулирующей функции*. В значительной степени эко- номическую функцию обусловливает 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. Эко- номическая функция реализуется через налоговое регулирование, которое явля- ется составной частью государственного регулирования экономики.

Первоначально в Древнем Риме фиском называли военную кассу, где хранились деньги, предназначенные к выдаче. Позднее фиском называли част- ную кассу императора. Она находилась в ведении чиновников и пополнялась доходами с императорских провинций. С IV в. фиск — это единый общегосу- дарственный финансовый центр Римской империи, куда стекались все виды до- ходов 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 пере- распределений 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 опреде- ленных социально-экономических процессов (стимулирование экономического роста, снятие социальной напряженности и др.). Посредством дифференциации налогов ставок, введения преференций, налоговых льгот, направленных на под- держку малого предпринимательства, производство продукции социального, сельскохозяйственного назначения, капитальных вложений, а также инноваци- онной 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, межотрас- левых 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 кон- троль за правильным исчислением, своевременной уплатой и правильным за- числением налогов, правильным заполнением и своевременным представлени- ем 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 преступлени- ям (Департамент экономической безопасности) МВД России (орга- ны внутренних дел).

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

# Классификация налогов и сборов

Необходимость классифицировать налоги и сборы обусловлена потреб- ностями бюджетного процесса, изучением тенденций развития теории и прак- тики налогообложения, а также проведением аналитических процедур по изу- чению как общего размера налогового бремени, так и влияния отдельных видов налогов и сборов на эффективность использования бюджетных средств.

Используются различные критерии для классификации налогов. Практи- ческое 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 ин- дивидуальные.

*Прямые налоги* взимаются с доходов налогоплательщика (прибыли орга- низации, доходов физических лиц).

Реальными прямыми налогами принято считать такие налоги, ставка ко- торых определяется в зависимости от предполагаемого дохода от использова- ния отдельных групп имущества - земельный налог, налог на имущество орга- низаций, единый налог на вмененный доход по отельным 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 това- ров, работ или услуг. При этом используется ограниченное число налоговых ставок, но по отдельным видам товаров могут предусматриваться льготы. При- мером такого налога является налог на добавленную стоимость (НДС). *Косвен- ные 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, умень- шающих налоговую базу или непосредственно сумму налоговой задолженности по платежам в бюджет).

*По объекту обложения* налогом облагаются:

* + - *реализация товаров (работ, услуг).* Для целей налогообложения то- варом признается любое имущество, реализуемое либо предназна- ченное для реализации. Работой признается деятельность, результа- ты которой имеют материальное выражение и могут быть реализо- ваны для удовлетворения потребностей организации и (или) физи- ческих 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 предпринима- телем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права соб- ственности на товары, результатов выполненных работ одним ли- цом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом дру- гому 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 реализаци- онных, является факт перехода права собственности на товары (ра- боты, 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, нало- га 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, скорректи- рованных в тех случаях, когда требования налогового законода- тельства отличаются от норм бухгалтерского учета;

* + - *доход.* В данном случае объектом налогообложения является вы- ручка от реализации продукции (работ, услуг), прочих доходов ор- ганизаций, а также суммы доходов, полученных физическими ли- цами. Налоговое законодательство допускает возможность выбора налогоплательщиком в качестве объекта налогообложения доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов (фактически по- лученная прибыль). Такую возможность предоставляет использова- ние упрощенной системы налогообложения;
		- *расход.* Классификация по данному признаку стала возможной только после 2006 г., когда в ст. 38 НК РФ были внесены соответ- ствующие изменения, хотя налоги по суммам стоимости произве- денных расходов взимались и ранее;
		- *иное обстоятельство,* имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законода- тельство о налогах и сборах связывает возникновение у налогопла- тельщика 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 Россий- ской Федерации, а также иностранные юридические лица, компа- нии и другие корпоративные образования, обладающие граждан- ской правоспособностью, созданные в соответствии с законода- тельством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и меж- дународных организаций, созданные на территории Российской Федерации;
		- налоги, уплачиваемые *физическими лицами —* граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства;
		- налоги, уплачиваемые *индивидуальными предпринимателями* (фи- зические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образо- вания юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хо- зяйств;
		- *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 соответ- ствии с действующим федеральным законодательством.

*Местные налоги* регламентируются законодательными актами федераль- ных 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 органи- заций, 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 чис- лу разовых налогов могут быть отнесены сборы за пользование животным ми- ром 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 конкрет- ный бюджет или во внебюджетный фонд. Среди них выделяют налоги, посту- пающие в федеральный, региональный и местные бюджеты. Это все местные налоги;

*Регулирующие налоги* поступают одновременно в бюджеты разных уров- ней 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, определен- ные в соответствующем бюджете.

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

*По месту расчета:*

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

*Окладные* налоги - налоги, расчет которых производится налоговым ор- ганом (налоги, взимаемые с физических лиц - транспортный, земельный нало- ги).

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

В зависимости от установленных *ставок налогообложения* налоги быва-

ют:

* *твердыми*;
* *процентными* (пропорциональными, прогрессивными, регрессив- ными).

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 рас- поряжении налогоплательщика (налог на прибыль организаций).

Особая категория налогов - так называемые специальные налоговые ре-

жимы. В НК РФ предусмотрена возможность установления пяти таких режи- мов:

* + система налогообложения в виде единого налога на вмененный до- ход для определенных видов деятельности;
	+ упрощенная система налогообложения;
	+ патентная система налогообложения;
	+ система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроиз- водителей;
	+ система налогообложения при выполнении соглашении о разделе продукции.

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

# Элементы налогов: понятие и значение

* 1. Понятие и значение элементов налога
	2. Существенные, факультативные и дополнительные элементы налога

# Понятие и значение элементов налога

К законам, регламентирующим налогообложение, предъявляются повы- шенные требования, так как они затрагивают материальные интересы налого- плательщиков. 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 налого- плательщика.

Налог - это комплексное экономико - правовое общественное явление, включающее в себя совокупность определенных взаимодействующих состав- ляющих, которые именуются 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 положе- ний 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 вы- работанной налоговой политикой, принципами их установлении.

#  Существенные, факультативные и дополнительные элементы налога

Различают существенные, факультативные и дополнительные элементы налога. Элементы, без которых налоговое обязательство и порядок его испол- нения не могут считаться определенными, называются *существенными* (обяза- тельными) элементами налога.

Положение о выделении этих элементов отражено в части первой НК РФ. Согласно ст. 17 НК РФ к *существенным (обязательным) элементам* налогооб- ложения 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 зако- нах субъектов РФ* как существенные, так и факультативные элементы налого- обложения. 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 мест-

ные 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, предусмотрен- ных НК РФ; порядок и сроки уплаты налога и сбора; налоговые льготы

*Дополнительные* элементы налогов - те, которые не предусмотрены зако- нодательно 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; получа- тель налога.

# Субъект налогообложения

* 1. Понятие «налогоплательщик» и «плательщик сборов»
	2. Резиденты и нерезиденты
	3. Налоговый агент
	4. Представительство в налоговых правоотношениях

# Понятие «налогоплательщик» и «плательщик сборов»

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

Согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов вы- ступают 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, вы- ступающие в качестве единого, самостоятельного носителя прав и обязанно- стей.

*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. Фили- алы иностранных организаций являются самостоятельными налогоплательщи- ками.

*Налогоплательщик, плательщик сборов: понятие. Отличительные осо- бенности.* 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 при- надлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или опера- тивного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения дея- тельности 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 само- управления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юри- дически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Согласно ст. 19 НК РФ *налогоплательщики и плательщики сборов* явля- ются 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 заклю- чаются в следующем:

* плательщики сборов уплачивают его в связи с оказанием государ- ством, каких – либо адресных услуг; налогоплательщики – безвоз- мездно;
* налогоплательщики обязаны в принудительном порядке уплатить налоги; у плательщиков сборов – относительная добровольность;
* налогоплательщики платят налоги на постоянной основе, периоди- чески; плательщики сборов – в большинстве случаев платят разо- вые платежи;
* налогоплательщики подчиняются только законодательству о нало- гах и сборах, плательщики сборов – нормативно – правовым актам налогового права и нормативно – правовым актам других отраслей права.

*Налогоплательщик как участник отношений, регулируемых законода- тельством о налогах и сборах*. Согласно п. 2 ст. 83 НК РФ постановка на учет в налоговых органах организация и индивидуальный предприниматель и вклю- чение их в Единый реестр налогоплательщиков осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанно- сти по уплате того или иного налога. То есть лицо признается налогоплатель- щиком еще до появления у него объекта налогообложения. Например: пред- приятие 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 госу- дарственный реестр или с момента возникновения у него налоговой обязанно- сти?

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 участво- вать в налоговых правоотношениях. Речь в данном случае идет о налогопла- тельщиках как субъектах налогового права.

Возникновение налоговой обязанности законодатель связывает с опреде- ленным юридическим фактом – наличием у лица объекта налогообложения.

Поэтому участником налогового правоотношения лицо становится с по- явлением у него объекта налогообложения*.*

# Резиденты и нерезиденты

Экономические отношения налогоплательщика и государства определя- ется принципом постоянного местопребывания (резидентства), с учетом кото- рого различаются два вида субъектов налогообложения: *резиденты* и *нерези- денты.*

Налоговые резиденты имеют постоянное местопребывание в определен- ном государстве. Налогообложению подлежат их доходы, полученные на тер- ритории данного государства и за рубежом (полная налоговая ответственность). *Резидент* – юридическое или физическое лицо, постоянно зарегистриро- ванное 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, полу- ченные на территории данного государства и за рубежом, подлежат налогооб-

ложению.

У нерезидентов налогообложению подлежат только те их доходы, кото- рые получены в данном государстве (ограниченная налоговая ответственность). *Нерезидент -* юридическое лицо, действующее в данной стране, но заре- гистрированное как субъект хозяйствования в другой; физическое лицо, дей-

ствующее в одной стране, но постоянно проживающее в другой.

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

*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 нахожде- ния 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 местопре- бывания 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 *резидентстсва юриди- ческого 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 ре- зидентами 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.

# Налоговый агент

Определяя обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, Конституция РФ имеет в виду исключительно налогоплательщиков. Од- нако в ряде случаев законодатель возлагает исполнение налоговой обязанности на третьих лиц, именуемых НК РФ «налоговыми агентами». Т.е. кроме налого- плательщиков (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 обя- занности 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 ис- числению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению в соответствую- щий 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 имею- щих постоянного представительства на территории РФ, в отноше- нии некоторых налогов (НДС, налог на прибыль организаций);
		- российские организации (хозяйственные товарищества), выплачи- вающие учредителям (акционерам) проценты или дивиденды.

Атрибутивным признаком налогового агента является его устойчивая связь с налогоплательщиком. Главным является наличие финансовых (денеж- ных) взаимодействий между налоговым агентом и налогоплательщиком*.* Как правило, налоговым агентом является лицо, выплачивающее доходы налого- плательщику.

С одной стороны, удержание налоговых платежей из средств, выплачива- емых налогоплательщику, производится без какого – либо согласования (одоб- рения, 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 удержан- ного НДФЛ не позднее дня фактического получения в банке наличных денеж- ных средств на выплату дохода.

Необходимость для российской налоговой системы института «налогово- го агента»:

* + - возложение обязанности по исчислению и уплате налога непосред- ственно на физических лиц является для них чрезмерно обремени- тельным, прежде всего, в силу экономической и правовой квалифи- кации. 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 за- работную 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 облег- чаются 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 преду- смотрены дополнительные права, предоставляемые налоговым агентам, либо исключение отдельных видов прав, как нехарактерных для данной группы хо- зяйствующих 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 за- долженности налогоплательщика;
		- вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам дохо- дов; исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную си- стему РФ налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;
		- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью ис- числения, удержания и перечисления налогов;
		- в течение 4-х лет обеспечивать сохранность документов, необходи- мых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

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

# Представительство в налоговых правоотношениях

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

Личное участие налогоплательщика в отношениях, регулируемых законо- дательством о налогах и сборах, не лишает его права иметь представителя, рав- но как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях (ст. 26 НК РФ). Общее количество пред- ставителей у одного налогоплательщика законом не ограничивается. По обще- му правилу полномочия налоговых представителей должны быть документаль- но подтверждены.

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

Налоговыми представителями могут как физические, так и юридические

лица.

*Два вида налоговых представителей.* В соответствии с НК РФ преду-

сматривается два вида налоговых представителей:

* *законные (по закону)* – представители, уполномоченные представ- лять налогоплательщика на основании закона или учредительных документов организации. Законными представителями налогопла- тельщика - физического лица – признаются лица, выступающие в качестве его представителя в соответствии с гражданским законо- дательством 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 от- сутствием у некоторых категорий налогоплательщиков (несовер- шеннолетние, недееспособные) налоговой дееспособности. До до- стижения 16 лет физическое лицо может участвовать в налоговых правоотношениях только через представителя*.* Законными предста- вителями *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 внебюд- жетных фондов), иными участниками налоговых правоотношений (п. 1 ст. 29 НК РФ). Не могут быть уполномоченными представите- лями должностные лица государственных и муниципальных орга- нов.

Полномочия уполномоченного представителя оформляется доверенно- стью, причем доверенность, выданная представителю физического лица*,* долж- на быть нотариально удостоверена или приравнена к нотариально удостоверен- ной доверенности.

По содержанию доверенность может быть:

* *полной* (доверенность, уполномочивающая представителя пред- ставлять 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 впослед- ствии отменившее ее, обязано известить о такой отмене лицо, которому дове- ренность 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 уполномо- ченного представителя, а также объем его полномочий полностью зависят от усмотрения (волеизъявления) налогоплательщика. При выборе законного пред- ставителя воля представляемого в расчет не принимается или же существенно ограничивается.

*Действия (бездействия) законных представителей организации.* Дей- ствия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в свя- зи с участием этой организации в отношениях, регулируемых законодатель- ством о налогах и сборах, признаются действиями (бездействием) этой органи- зации (ст. 28 НК РФ). Вина организации в совершении налогового правонару- шения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо *предста- вителей*, 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 вы- ступает 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 за- коном или договором, возместить убытки, причиненные юридическому лицу.

# Предмет и объект налогообложения

* 1. Предмет и объект налогообложения
	2. Масштаб налога и единица налогообложения
	3. Источники уплаты налогов

# Предмет и объект налогообложения

Необходимо различать два понятия: «предмет налогообложения» и «объ- ект налогообложения». В современном законодательстве России данные поня- тия объединены в одно - объект налогообложения. Но понятия эти не тожде- ственные. 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, экономиче- ские показатели), с наличием которых закон связывает возникновение налого- вых обязательств.

Объект налогообложения можно разделить на две группы, представлен- ные на рисунке 1.

Право собственности на имущество

Право пользования имуществом

Имуществен- ные

Право на вид деятельности

Право пользования

Неимуществен- ные

Ввоз (вывоз) то- варов на тамо- женную терри- торию страны

Деятельность и ее результаты

Операции с цен- ными бумагами

Реализация то- варов, работ, услуг

Результат

Действие

Добавленная стоимость

Доход

Прибыль

Права

Рисунок 1 - Виды объектов налогообложения

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

# Масштаб налога и единица налогообложения

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

*Масштаб налога* - это установленная законом характеристика (параметр) измерения предмета налога. Масштаб налога определяется посредством эконо- мических (стоимостных) и физических характеристик. При измерении дохода или стоимости товара используются денежные единицы. Для исчисления акци- зов используют, например, крепость напитков, объем, массу подакцизных това- ров и другие характеристики. При исчислении транспортного налога - мощ- ность двигателя, в отношении водных несамоходных (буксируемых) транс- портных средств - валовую вместимость.

*Единица налогообложения* — это единица масштаба налогообложения, ко- торая используется для количественного выражения налоговой базы.

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

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

# Источники уплаты налогов

Объект налогообложения необходимо отличать от *источников налога*. *Источник налога* - это резерв, за счет которого уплачивается налог. Су-

ществуют 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 со- ответствии с его взглядами на непроизводительный характер государственных расходов выступал против привлечения капитала в качестве налогового источ- ника. 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 налого- обложения и источник налога могут совпадать. По налогу на имущество объек- том налогообложения является право собственности на имущество, а источни- ком - доходы предприятия.

# Налоговая база

* 1. Понятие «налоговая база»
	2. Методы формирования налоговой базы
	3. Способы определения налоговой базы

# Понятие «налоговая база»

*Налоговая база* — это количественное выражение предмета налогообло- жения. 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 опре- делением 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 налогообложе- ния». 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 про- дукции, например, при исчислении НДС);
		- с физическими показателями (объем добытого сырья при исчисле- нии налога на добычу полезных ископаемых).

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

При уплате транспортного налога объектом является транспортные сред- ства, а налоговой базой - физическая характеристика транспортного средства (мощность двигателя в лошадиных силах).

# Методы формирования налоговой базы

Для правильного определения момента возникновения налогового обяза- тельства большое значение имеет метод формирования налоговой базы. Суще- ствует *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 при- знаются 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, возни- кающих в налоговом периоде.

Налоговая база и порядок ее определения устанавливаются НК РФ.

# 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 нало- говые регистры предприятия разрабатывают самостоятельно на ос- нове положений НК РФ и рекомендаций ФНС России;
		- *косвенный способ* основан на определении налоговой базы расчет- ным путем посредством использования имеющейся информации о налогоплательщике, а также на основании данных других налого- плательщиков, осуществляющих аналогичные виды деятельности. Согласно статье 31 НК РФ это возможно в следующих случаях:
			* отказа налогоплательщика допустить должностных лиц к осмотру (обследованию) помещений, территорий, используе- мых для извлечения дохода либо связанных с содержанием объекта налогообложения;
			* непредставление необходимых документов налоговому орга- ну в течение более двух месяцев;
			* отсутствия учета налогоплательщиком доходов и расходов, объектов налогообложения;
			* ведения учета с нарушениями установленного порядка, при- ведшего к невозможности исчислить налоги;
		- *условный способ* - налоговая база определяется с помощью вторич- ных признаков условной суммы дохода. Доход лица может опреде- ляться 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 вто- ричных признаков условной суммы расхода (а не дохода). Приме- ром служит государство Лихтенштейн, где налог пенсионеров со- ставляет 12 % суммы их расходов на проживание.

# Ставка налога и метод налогообложения

* 1. Ставка налога (налоговая ставка)
	2. Метод налогообложения

# Ставка налога

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

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

*Классификация ставок*

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

* + - *равные ставки* - когда для каждого налогоплательщика устанавли- вается равная сумма налога. В настоящее время нет налогов, по ко- торым 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 ис- ключение легковых автомобилей) таможенные сборы за таможен- ное оформление уплачиваются в размере 250 руб.;
		- *твердые ставки* - на каждую единицу налогообложения устанавли- вается фиксированный размер налога. Например, по винам шампан- ским 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 наибо- лее 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 *комбинирован- ные ставки*. Например, комбинированная ставка акциза на сигареты с фильтром -150 руб. за 1000 шт. + 6 % расчетной стоимости, ис- числяемой 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, полу- ченные на территории РФ) и пониженная - 9 % (дивиденды)

# Метод налогообложения

*Метод налогообложения* — это порядок изменения ставки налога в зави- симости от роста налоговой базы. Выделяют четыре основных метода налого- обложения:

* + - *равный* — для каждого налогоплательщика применяется равная сумма налога. Например, подушный налог (в конце XVIII в. был главным доходом Российского государства);
		- *пропорциональный* — для каждого налогоплательщика устанавли- вается равная ставка налога. Ставка налога не зависит от базы нало- гообложения. С ростом налоговой базы пропорционально возраста- ет и налог. Примером пропорционального налогообложения явля- ются НДФЛ, налог на прибыль организаций;
		- *прогрессивный* — с ростом налоговой базы растет ставка налога;
		- *регрессивный* — с ростом налоговой базы ставка налога уменьшает- ся.

До сих пор ведется спор о справедливости применения пропорциональ- ной 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 подавля- ющее 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 %; до- ход более 30000 руб. ставка 18 %;
		- *сложная прогрессия*. При сложной прогрессии возросшая налоговая ставка применяется не ко всей налоговой базе, а лишь к той ее ча- сти, которая превышает предыдущий разряд

# Налоговый и отчетный периоды. Налоговые льготы

* 1. Налоговый и отчетный периоды
	2. Налоговые льготы

# 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 (по- лучение дохода, реализация товаров) свойственны повторяемость, протяжен- ность во времени.

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

Следует различать понятия «налоговый период» и «отчетный период», т.е. срок подведения итогов (окончательных или промежуточных), составления от- четности 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 от- четного периода.

Например, по налогу на прибыль, налоговый период составляет кален- дарный 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 пер- вым налоговым периодом для нее является период со дня государственной ре- гистрации до конца года. При создании организации в день, попадающий в пе- риод с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее будет пе- риод 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, реор- ганизации организации изменение отдельных налоговых периодов производит- ся по согласованию с налоговым органом по месту учета. Например, если при создании организации еще нет выручки, значит, отсутствует источник уплаты налога.

# Налоговые льготы

*Льготами по налогам* признаются предоставляемые отдельным категори- ям налогоплательщиков определенные законодательством преимущества по

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

Действующим законодательством предусмотрена следующая *система льгот*:

* + - необлагаемый минимум. Например, по налогу на доходы физиче- ских 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, утвержденно- му 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 (объ- ектов) 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, предоставля- ющие какие-либо налоговые преимущества отдельным субъектам, не имеют юридической силы и, следовательно, применению не подлежат.

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

По региональным и местным налогам льготы устанавливаются соответ- ственно законами субъектов РФ и актами органов местного самоуправления.

Основанием для предоставления льгот могут быть:

* + - материальное, финансовое, экономическое положение налогопла- тельщика;
		- 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 пра- вом, а не обязанностью налогоплательщика. Это означает, что в ряде случаев налогоплательщик вправе отказаться от использования налоговых льгот на за- конном основании, равно как и приостановить их использование на один или несколько налоговых периодов.

# Порядок и способы исчисления налога

* 1. Порядок исчисления налога
	2. Способы исчисления налога

# Порядок исчисления налога

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

Обязанность исчислить сумму налога может быть возложена:

* + - *на налогоплательщика* (наиболее распространенный порядок) (налог на прибыль, НДС, акцизы и др.). Налогоплательщик само- стоятельно исчисляет сумму налога исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот;
		- *на налоговый орган* (налог на имущество физических лиц, транс- портный 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 со- гласно ст. 52 НК РФ должны быть указаны размер налога, подле- жащего 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 спосо- бом, 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 юри- дических лиц, НДС с иностранных юридических лиц и др.).

# 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 спосо-

бов, 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 орга- низаций: 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 |
| I квар-тал | полугодие | 9 меся-цев | год |
| Доходы, учитываемые для целейналогообложения | 300000 | 700000 | 950000 | 1370000 |
| Расходы, учитываемые для целейналогообложения | 270000 | 610000 | 850000 | 1210000 |

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

СН = НБ \* Ст / 100 %, (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 I квартал: 30000 руб. (300000 - 270000)

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

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

Налог на прибыль за полугодие: 16200 руб. (90000 руб. х 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. х 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. х 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, кото- рые представлены в таблице 5.

Таблица 2 - Остаточная стоимость основных средств, руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Меся- цы | Стоимость движимого и недви- жимого имущества, учитываемаяна балансе в качестве основных средств | Сумма начис- ленной аморти- зации | 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 средне- годовая стоимость основных средств. Налоговая ставка - максимальная (2,2 %)

Сумма авансового платежа определяется по формуле (1):

СН = 1 / 4 \* НБ \* Ст /100 %, (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 руб. + 79800 руб. + 68000 руб. + 148100 руб.) / 4]

Сумма авансового платежа за I квартал: 547,18 руб. [(99487,5 руб. х 2,2 % / 100 %) х 1 / 4]

# Способы, сроки и порядок уплаты налога

* 1. Способы уплаты налога
	2. Сроки уплаты налога
	3. Порядок уплаты налога

# 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 при- знаков 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 уста- навливаются 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 *кадастро- вом способе уплаты* устанавливаются фиксированные даты уплаты налога.

В зависимости от объектов обложения выделяют *промысловый, домовой, зе- мельный, имущественный и прочие кадастры*. Кадастровый способ является трудоем- ким, 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 бюд- жет возложена на того, кто выплачивает доходы. Сам налогоплательщик не только не рассчитывает налог, но и не уплачивает его. Он получает свой доход за вычетом нало- га - в «чистом» виде. При этом способе сначала уплачивается налог, а затем налого- плательщик получает свой доход. Таким способом уплачивается *налог на доходы фи- зических лиц*. Бухгалтерия организации, где работает налогоплательщик, начисляет за- работную плату, удерживает налог, перечисляет его в бюджет и после этого выплачи- вает заработную плату.

*Уплата налога по декларации* предполагает, что на налогоплательщика возлага- ется 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 представле- на налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по теле- коммуникационным каналам связи. Налоговая декларация представляется в налого- вый 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 предусматри- вает 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 ис- точника 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.

# Сроки уплаты налога

Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или ис- течением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неде- лями 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 долж- но наступить, либо действием, которое должно произойти, то налоги называют- ся *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, перио- дичность уплаты налога на прибыль организаций - квартал, полугодие, 9 меся- цев, год; периодичность уплаты налога на добавленную стоимость, налога на добычу полезных ископаемых - квартал; периодичность уплаты акцизов - ка- лендарный месяц.

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

# 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 пери- одом 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 одно- временно с ней;
		- авансовые платежи в течение всего налогового периода и соответ- ствующая доплата (или возмещение) в течение определенного вре- мени после окончания налогового периода.

Порядок уплаты налога является частью налогового производства и от- ражает 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.

# Организация расчетов по налогу на добавленную стоимость

* 1. Расчет налога на добавленную стоимость
	2. Организация расчетов по налогу на добавленную стоимость при продажах
	3. Организация расчетов по налогу на добавленную стоимость при покупках
	4. Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость
	5. Бухгалтерский учет налога на добавленную стоимость

# Расчет налога на добавленную стоимость

При выставлении счета покупателю товаров, работ, услуг налогопла- тельщик обязан предъявить к оплате и соответствующую сумму налога на до- бавленную 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):

НДСб = НДС нач. - НДС выч., (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.

НДС нач. = НБ \* СтН / 100, (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 организа- ции бюджету равен нулю;
* если разница (НДС нач. - НДС выч.) больше нуля, то *долг организа- ции* бюджету будет равен полученной положительной разнице;
* если (НДС нач. - НДС выч.) меньше нуля, то *долг бюджета* орга- низации 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). Напри-

мер:

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 кассо- вых 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 то- варе и его стоимости. *Счет* - документ, в котором отражается дви- жение денежных средств от одного лица к другому, между юриди- ческими и физическими лицами.

При отгрузке продукции, товаров, услуг, выполнении работ, не облагае- мых 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 нее 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 предъяв- ленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав *сумм НДС к вычету* в порядке, предусмотренном НК РФ. По *счетам - фактурам*, состав- ленным 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. Исправ- ления заверяются подписью руководителя и печатью продавца с указанием да- ты исправления. *Счет - фактура* составляется на русском языке с использова- нием 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.

# Организация расчетов по налогу на добавленную стоимость при продажах

ты:

При продаже товаров, услуг продавец выписывает следующие докумен-

* *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 предостав- ляется 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 индек- сом «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 това- ров, услуг продавец выписывает накладную, акт и счет - фактуру. А затем получает денежные средства за отгруженные товары или ока- занные услуги

*Работа со счетами- фактурами у продавца* товаров, работ услуг прово-

дится 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 необ- ходимо просто подшить все счета - фактуры с накладными или актами в *жур- нал учета выданных счетов - фактур*. Каждому счету - фактуре присваивается исходящий номер. Продавцы ведут учет счетов - фактур в хронологическом по- рядке. 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, составля- емых продавцом, в целях определения суммы НДС по реализованным товарам

(выполненным работам, оказанным услугам). Учет счетов - фактур в книге про- даж производится в хронологическом порядке по мере реализации товаров (вы- полнения 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 зачтенного аванса заносится или в книгу про- даж со знаком «минус», или в книгу покупок со знаком «плюс»).

*При получении аванса* налогоплательщик обязан:

* + исчислить с суммы аванса НДС по формуле (5):

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Сумма |  | Сумма полученной оплаты, |  | 18 / 118 |
| НДС саванса | = | частичной оплаты в счетпредстоящих поставок | Х | либо10 /110 |

(5)



* + выписать на сумму аванса счет - фактуру в одном экземпляре и за- регистрировать его в книге продаж.

*При отгрузке товаров* (выполнении работ, оказании услуг), в счет кото- рых ранее была выполнена предоплата, налогоплательщик:

* + начисляет НДС со стоимости отгруженных товаров;
	+ выписывает в двух экземплярах счет - фактуру, который регистри- руется в книге продаж;
	+ ранее выписанный на сумму предоплаты счет - фактуру регистри- рует в книге покупок;
	+ принимает к вычету НДС, начисленный с суммы предоплаты (ча- стичной оплаты) полученной в счет предстоящей поставки товаров.

*Книга продаж* должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерова- ны и скреплены печатью. Контроль за правильностью ведения книги осуществ- ляется руководителем организации (уполномоченным им лицом). *Книга про- даж* хранится у поставщика в течение пяти полных лет с даты последней запи- си.

# Организация расчетов по налогу на добавленную стоимость при покупках

При покупке товаров, материалов, услуг поступают следующие докумен- ты: *накладные* на товары или материалы; *акты* на услуги; *счета - фактуры*. *Работа со счетами-фактурами у покупателя* товаров (работ услуг) про-

водится 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. Получен- ные счета - фактуры подшиваются и хранятся в журнале учета в те- чение полных пяти лет с даты их получения. Счета - фактуры в журнале учета должны быть подшиты и пронумерованы.

*Книга покупок* предназначена для регистрации счетов - фактур, представ- ляемых поставщиками, в целях определения суммы НДС, подлежащей включе- нию 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* толь- ко 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 команди- ровке* в журнал учета полученных счетов фактур подшивается копия авансового отчета с копий проездных документов (при условии выделения в них НДС), квитанции и счета - фактуры гостиниц и эти документы регистрируются в кни- ге покупок.

Счета - фактуры, составленные налогоплательщиками по *строительно - монтажным работам*, выполненным хозяйственным способом, регистрируют- ся 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 поста- вок 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 которо- му в установленном порядке произведен зачет (возмещение) суммы НДС, в книге покупок делается запись, корректирующая эту сумму налога, с соответ- ствующим уменьшением суммы налога, принимаемой в состав налоговых вы- четов в текущем отчетном периоде.

*Книга покупок* должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Контроль за правильностью ведения книги осуществля- ется 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 необ- ходимо просто подшить все счета - фактуры с накладными или актами в *жур- нал учета полученных счетов - фактур*. Каждому счету - фактуре присваивает- ся входящий номер. Покупатели ведут учет счет - фактур по мере их поступле- ния 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, установ- ленном 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 ор- ганизации, оказывающие платные услуги, работы населению без использования ККМ, с применением в соответствии с законом действующих бланков строгой отчетности.

# 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.

том.

В конце каждого месяца подводятся итоги и расчеты по НДС с бюдже-

Пример:

Зачтена выручка за июль 370 000,00

НДС с выручки (НДС нач.) 56 440,68 (370000 х 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 зачтенных авансов;
* НДС предъявлен бюджету (НДС выч.);
* НДС к доплате или к возмещению.

По данным расчета ежеквартально заполняется налоговая декларация по

НДС.

# Бухгалтерский учет налога на добавленную стоимость

В зависимости от финансово - экономической целесообразности и отра- жения 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 рас- поряжении 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)

# Налог на прибыль организаций

* 1. Расчет по налогу на прибыль организаций
	2. Организация расчетов по налогу на прибыль
	3. Порядок учета расчетов с бюджетом по налогу на прибыль

# 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, ко- торая рассчитывается по формуле (6).

П = Д - Р, (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 пе- речисления денежных средств или передачи имущества (метод начислений) - учет выручки по «отгрузке». Хозяйственные опера- ции при этом оформляется следующими проводками:

Дт 43 Кт 20 - оприходована готовая продукция на склад по факти ческой 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 сред- нем за предыдущие четыре квартала сумма выручки без НДС не превысила 1 млн. руб.

Дт 43 Кт 20 - оприходована готовая продукция на склад по факти ческой 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, полу- годие; 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).

Нпрi = Пi \* Спр : 100 - Нпрi-1, (7)

где Нпр i - сумма налога на прибыль за i - й период, руб.; Пi - налоговая база (прибыль) за i - й период, руб.; Спр - ставка налога на прибыль, проценты;

Нпрi -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 квар-тал | полугодие | 9 меся-цев | год |
| Доходы, учитываемые для целейналогообложения | 300000 | 700000 | 950000 | 1370000 |
| Расходы, учитываемые для целейналогообложения | 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. х 20 % / 100 %) Прибыль за полугодие: 90000 руб. (700000 руб. - 610000 руб.)

Налог на прибыль за полугодие: 16200 руб. (90000 руб. х 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. х 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. х 20 %)

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

# Организация расчетов по налогу на прибыль.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого от- четного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Расчет нало- га 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 кото- рых 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 бух- галтерского учета;
		- автономная система налогового учета, никак не связанная с бухгал- терским учетом.

# Порядок учета расчетов по налогу на прибыль

Бухгалтерский учет расчетов по налогу на прибыль производится в соот- ветствии 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 сна 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 нало- говые активы; отложенные налоговые обязательства; условный доход; услов- ный 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, образует- ся из-за нормируемости расходов для целей налогообложения.

К постоянным разницам относят:

* суммы превышения фактических расходов, отражаемых в бухгал- терском учете, над расходами по нормам, принимаемым для целей налогообложения (по суточным, представительским расходам, рас- ходам по некоторым видам добровольного страхования и некото- рым видам рекламы, процентам по займам и кредитам);
* расходы по безвозмездной передаче имущества;
* убыток, перенесенный на будущее, но который по истечении вре- мени 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. х 4 %). Сумма превышения фактических представительских расходов над их нормируемой величиной в 4 000 руб. (10 000 - 6 000 руб.) явля- ется в бухгалтерском учете постоянной разницей.

Постоянные разницы могут учитываться по первичным документам, в бухгалтерских регистрах или в ином порядке, определяемом организацией са- мостоятельно. Однако в аналитическом учете они должны отражаться обособ- ленно. 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 рас- ходам 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).

ПНО = ПР \* Спр : 100, (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. х 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 ос- новных 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 бу- дущее, 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 приво- дит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном пе- риоде. Сумма постоянного налогового актива рассчитывается по формуле (10).

ПНА = ПР \* Спр : 100, (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 бухгалтер- ском учете 100 000 включается в состав прочих доходов в полном объеме, а в налоговом учете данная сумма в налоговую базу не включается. Отсюда возни- кает постоянная отрицательная разница в сумме 100 000 руб. (100000 - 0) и по- стоянный 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 бухгал- терскую прибыль и убыток в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в других отчетных периодax. Указанные разницы при- знаются в бухгалтерском и налоговом учете в разных отчетных периодах. Дру- гими словами, *временные разницы* — *это одни и те же суммы доходов и рас- ходов, которые учитываются как для целей бухгалтерского учета, так и нало- гообложения, 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 пе- риодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооб- лагаемую 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 слу- чаях:

* 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 слу- чае, если сумма начисленной амортизации в бухгалтерском учете превышает сумму амортизации, исчисленную в налоговом учете.

Пример 6.

По основным средствам стоимостью - 200000 pyб. 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. х 5 лет : 15 лет), в налого- вом учете - 40000 руб. (200000 руб. : 5 лет). Вычитаемая временная разница со- ставит в год 26 667 руб. (66667руб. - 40000 руб.).

Вычитаемая временная разница вследствие применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходом бухгалтерском и налого- вом учете возникает в том случае, если бухгалтерском учете эти расходы спи- сываются 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. налогообла- гаемая прибыль составили 30000 руб. Уменьшить налогооблагаемую прибыль организация за год может на 30000 руб. Убыток в 20000 руб. должен учиты- ваться в бухгалтерском учете в 2011 г. в качестве временной разницы.

Вычитаемая временная разница по кредиторской задолженности за при- обретенные товары (работы, услуги) может возникнуть у организаций, призна- ющих 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 израс- ходованы. 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 списыва- ется на себестоимость продукции во втором квартале, а в налоговом учете сто- имость 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 дол- жен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в следующих отчетных периодах:

*Налогооблагаемые временные разницы* - это доходы и расходы, увеличи- вающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблага- емую прибыль - в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы возникают:

* при использовании различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете (когда сумма амортизации в бух- галтерском учете меньше, чем в налоговом учете);
* различных способах признания выручки и процентных доходов в бухгалтерском и налоговом учете в организациях, признающих до- ходы и расходы кассовым методом;
* прочих аналогичных случаях. Пример 9.

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

терском учете должна быть отражена вся сумма выручки от продажи продук- ции, а в налоговом учете только фактически поступившие платежи. Недополу- ченная часть выручки (50 000 руб.) отражается в бухгалтерском учете как нало- гооблагаемая временная разница.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблага- емой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, под- лежащего к уплате в следующих отчетных периодах.

## Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязатель-

***ства***

*Отложенный налоговый актив* - это та часть отложенного налога на при-

быль, которая должна уменьшить налог на прибыль в следующих отчетных пе- риодах. Сумму отложенного налогового актива определяют умножением вычи- таемой временной разницы на ставку налога на прибыль - формула (11).

ОНА = ВРв \* Спр : 100, (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 paзница, образовавшаяся вследствие применения различных способов начисления амортизации в бухгал- терском и налоговом учете, составила в первом квартале 6 667 руб. Отложен- ный налоговый актив составляет 1333 руб. (6667 руб. х 20 %).

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на от- дельном 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 корреспонден-

ции 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 нало- га на прибыль, которая должна привести к увеличению налога в последующие отчетные периоды. Они признаются в том отчетном периоде, в котором возни- кают налогооблагаемые временные разницы.

Величина отложенных налоговых обязательств определяется по формуле

(12).

ОНО = ВРн \* Спр : 100, (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 оформляют- ся бухгалтерскими проводками: Дт 68 - Кт 77 / «ОНО»

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых времен- ных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные нало- говые 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. х 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 вре- менная 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 услов- ного дохода или расхода определяют умножением суммы бухгалтерской при- были 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. х 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 отчет- ного периода. Текущий налоговый убыток - это налог на прибыль, исчисляе- мый исходя из условного дохода и указанных корректирующих величин.

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

+ Н пр = + Ур (Уд) + ПНО - ПНА + ОНА - ОНО, (13)

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

* Нпр - текущий налоговый убыток, руб.;

+ Ур - условный расход по налогу на прибыль, исчисленный по при были, полученной в системе бухгалтерского учета, руб.;

* Уд - условный доход по налогу на прибыль, исчисленный по убыт ку, полученному в системе бухгалтерского учета, руб.

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

+ Ур = + П бал \* Спр : 100, (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, (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 пред-ставительских расходов | Увеличение нало-гооблагаемой ба- зы |
| Квартал | 24 000 | 200000 | 8 000 | + 16 000 |
| Полугодие | 26 000 | 400000 | 16 000 | + 10 000 |
| 9 месяцев | 28 000 | 200000 | 24 000 | + 14 000 |
| Год | 30 000 | 800000 | 32 000 | - |

В бухгалтерском учете для отражения постоянного налогового обязатель- ства 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)

# Организация расчетов по налогу на доходы физических лиц

* 1. Расчет налога на доходы физических лиц
	2. Организация расчетов по налогу на доходы физических лиц
	3. Бухгалтерский учет расчетов по налогу на доходы физических лиц

# Расчет налога на доходы физических лиц

*Объект налогообложения*: доход, полученный налогоплательщиками:

* + - от источников в РФ или за ее пределами (для физических лиц, яв- ляющихся *резидентами РФ;*
		- от источников в РФ (для физических лиц, не являющихся налого- выми *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 нало- гоплательщика, 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, подле- жащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов (форму- ла 16).

Сумма налога = (НБ13 - Сумма налоговых вычетов) \* 13 : 100, (16)

где НБ13 - налоговая база за налоговый период, облагаемая по ставке 13%, руб.

Налоговая база за налоговый период, облагаемая по ставке 13 % (НБ13), рассчитывается по формуле (17).

НБ13 = Д ден + Д нат + МВ13, (17)

где Д ден - доходы в денежной форме, руб.;

Д нат - доходы в натуральной форме (оплата коммунальных услуг, пи тания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика; опла та труда в натуральной форме и др.), руб.;

МВ13 - доходы в виде материальной выгоды (приобретение физиче ским 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 про- изведение размера налоговой базы на соответствующую налоговую ставку - формула (18).

Сумма налога = Сумма доходов\* 30 % или (35 %) или (9 %), (18)

*Налоговые вычеты* - это вычеты, на которые может быть уменьшен доход физического лица. Налоговые вычеты предусмотрены только для доходов, об- лагаемых НДФЛ по ставке 13 %. Для доходов, в отношении которых преду- смотрены налоговые ставки (30 %, 35 %, 9 %), налоговые вычеты не применя- ются.

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 ре- бенка 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 вы- четы предоставляет налоговый орган, в отношении доходов работ- ников - работодатель;
		- *социальные* налоговые вычеты связаны с затратами налогоплатель- щика на обучение и лечение (предоставляет налоговый орган по за- явлению налогоплательщика);
		- *имущественные* налоговые вычеты предоставляет *налоговый орган* (при подаче декларации) - при продаже имущества или *работода- тель* - при покупке имущества;
		- *профессиональные* налоговые вычеты предоставляет налоговый ор- ган при подаче декларации (затраты индивидуального предприни- мателя при выполнении им профессиональной деятельности).

# 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 %, ис- числяются налоговым агентом нарастающим итогом с начала налогового пери- ода (года) по итогам каждого месяца - формула (19).

Н дох i k = Н дох i t - Н дох i t -1, (19)

где Н дох i k - налог на доходы i-го физического лица за к - й месяц, руб.;

Н дох i - налог на доходы i-го физического лица за t - й период (с нача ла года до текущего месяца), руб.;

Н дох i t-1 - налог на доходы i-го физического лица, начисленный на растающим итогом за предыдущий период (с начала го да до предыдущего месяца), руб.

Пример 1.

Определить налог на доходы физических лиц за декабрь месяц. Ежеме- сячная заработная плата штатного сотрудника, предоставившего документы о наличии на иждивении двух несовершеннолетних детей, представлена в табли- це 5.

Таблица 5 - Данные об ежемесячных доходах сотрудника, руб.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Месяц | Доход за ме-сяц | Доход с началагода | Месяц | Доход | Доход с началагода |
| 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. х 2 ребенка х 12 месяцев).

Н дох. = (176632 руб. - 33600 руб.) х 13 % / 100 % = 18594 руб.

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

Н дох. = (159344 руб. - 30800 руб.) х 13 % / 100 % = 16711 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 расче- те 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 до- ходов, полученным физическим лицом от других налоговых агентов, и сумм налога, удержанных другими налоговыми агентами.

Налоговый агент обязан удержать начисленную сумму налога непосред- ственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержа- ние 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 раз- рабатывается налоговым агентом. В ней должны быть идентифицированы (п.1 ст.230 НК РФ):

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

#  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).

# Организация расчетов по налогу на имущество организаций

* 1. Расчет налога на имущество организаций
	2. Организация расчетов
	3. Бухгалтерский учет расчетов по налогу на имущество организаций

# Расчет налога на имущество организаций

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

Цель введения данного налога - создание заинтересованности у организа- ции в эффективном использовании своего имущества, освобождении от ненуж- ного имущества.

Налог устанавливается гл. 30 НК РФ и вводится на соответствующей тер- ритории законами субъектов РФ.

Классификация налогов и сборов на федеральные, региональные и мест- ные налоги и сборы (ст. 13, 14, 15) соответствует разделению полномочий за- конодательных (представительных) органов государственной власти РФ, субъ- ектов Федерации и органов местного самоуправления.

В НК РФ установлен исчерпывающий закрытый перечень региональных и местных налогов и сборов. Это должно воспрепятствовать процессу форми- рования разных налоговых схем в регионах, возникновению конфликтных си- туаций 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 че- рез постоянные представительства и (или) имеющие в собственно- сти недвижимое имущество на территории РФ.

*Объекты налогообложения*: движимое и недвижимое имущество, учиты- ваемое на балансе в качестве основных средств в соответствии с порядком ве- дения бухгалтерского учета. *Не признаются* объектами налогообложения:

* земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты, другие природные ресурсы);
* объекты, признаваемые памятниками истории и культуры феде- рального значения в установленном законодательством РФ поряд- ке;
* 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 налогоплательщи- ков 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 эле- ментами единой налоговой системы РФ.

Органам законодательной власти субъектов РФ дается право самостоя- тельно 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 (представи- тельными) органами государственной власти субъектов РФ определяются в по- рядке 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 налогопла- тельщики определяются НК РФ (объект, субъект, ставка налога, источник).

Законодательными (представительными) органами государственной вла- сти субъектов РФ, законами о налогах в порядке и в пределах, которые преду- смотрены НК РФ, могут устанавливаться *налоговые льготы, основания и поря- док их применения*.

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

*Налоговый период*: календарный год *Отчетные периоды* - первый квар- тал, 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 налогоплатель- щиками в порядке и в сроки, которые установлены законами субъектов РФ. Для *Иркутской области* - 30 календарных дней с даты окончания соответствующе- го 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 ¼ произведения соответствующей налоговой

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

АПимt = 1 / 4 х СИt х Сим : 100 %, (20)

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

СИt - 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 пери- ода, определятся как разница между суммой налога, исчисленной за год, и сум- мами авансовых платежей по налогу, уплаченными в течение года - формула (21).

Нимгод = СИгод х Сим : 100 - ∑ АПимt, (21)

t

где Нимгод - налог на имущество за год, руб.;

СИгод - средняя стоимость имущества за год, руб.; Сим - ставка налога на имущество, проценты;

∑ АПимt - сумма авансовых платежей по налогу на имущество, исчисленных в течение налогового периода, руб.

Средняя стоимость имущества организации за I квартал (СИкв) определя- ется по формуле (22).

СИкв=(И1+И2+И3+И4) : 4, (22)

Средняя стоимость имущества организации за 6 месяцев (СИ6) определя- ется по формуле (23).

СИ6=(И1+И2+И3+И4+И5+И6+И7) : 7, (23)

Средняя стоимость имущества организации за 9 месяцев (СИ9) опреде- ляется по формуле (24).

СИ9=(И1+И2+И3+И4+И5+И6+И7+И8+И9+И10) : 10, (24)

Среднегодовая стоимость имущества организации (СИгод) определяется по формуле (25).

СИгод=(И1+И2+И3+И4+И5+И6+И7+И8+И9+И10+И11+И12+И13) : 13, (25) где И1,И2, И3, И4, И5, И6, И7, И8, И9, И10, И11, И12, И13 - остаточная стои

мость 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 иму- щество следующие категории налогоплательщиков:

* организации и учреждения уголовно - исполнительной системы - в отношении имущества, используемого для осуществления возло- женных на них функций;
* религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;
* общероссийские общественные организации инвалидов, среди чле- нов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %, - в отношении имущества, используемого для осу- ществления 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 достиже- ния образовательных, культурных, лечебно - оздоровительных, физкультурно - спортивных, научных, информационных и иных це- лей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам и их родителям;
* организации основным видом деятельности которых является про- изводство фармацевтической продукции, - в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиоло- гических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями;
* имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций.

Организации, переведенные на уплату ЕНВД для отдельных видов дея- тельности 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 специаль- ные налоговые режимы. Для реализации данной льготы организации обязаны вести *раздельный учет имущества*, используемого в различных видах предпри- нимательской деятельности. В случае, если налогоплательщик не может обес- печить раздельный учет имущества, указанное имущество подлежит обложе- нию налогом на имущество в части, пропорциональной сумме выручки от реа-

лизации, полученной в процессе иной деятельности, в общей сумме своей вы- ручки.

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 | 11000 | 10700 | 10400 | 10100 |
| (01 + 02 - 03) |  |  |  |  |
| 01 «Основные средства» | 12000 | 12000 | 12000 | 12000 |
| 02 «Амортизация основных средств» | 1000 | 1300 | 1600 | 1900 |

Требуется определить авансовый платеж по налогу на имущество за пер- вый квартал.

Решение.

Среднегодовая стоимость имущества - 10550 руб. [(11000 руб. + 10700 руб. + 10400 руб. + 10100 руб.) / 4]

Сумма авансового платежа за первый квартал - 58,03 руб. [ (10550 руб. х 2,2 % / 100 %) х 1/4]

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

# Организация расчетов

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

#  Бухгалтерский учет расчетов по налогу на имущество организа- ций

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»

# Организация расчетов по транспортному налогу

* 1. Расчет налога
	2. Организация расчетов по транспортному налогу
	3. Бухгалтерский учет расчетов по транспортному налогу

# Расчет транспортного налога

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

*Налогоплательщики* - юридические и физические лица, на которых в со- ответствии 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

|  |  |
| --- | --- |
| Объектыналогообложения | Не являются объектами налогообложения |
| АвтомобилиМотоциклы и мотороллеры АвтобусыСамоходные машины и ме- ханизмы на пневматиче- ском и гусеничном ходу Самолеты и вертолеты Теплоходы, яхты, парусные суда, катераСнегоходы и мотосаниМоторные лодки и гидро- циклы | Легковые автомобили, оборудованные для инва- лидовМорские и речные суда, принадлежащие органи- зациям, для которых основным видом деятельно- сти являются пассажирские и (или) грузовые пе- ревозкиМоторные лодки, у которых мощность двигателя не превышает 5 л.с., а также весельные лодки Промысловые морские и речные судаТракторы, комбайны и другие специальные ма- шины, зарегистрированные на сельскохозяй- ственные предприятия и используемые для сбора или выращивания сельхозпродукцииСамолеты и вертолеты, принадлежащие санитар- ной или медицинской службеТранспортные средства, находящиеся в розыске Транспортные средства, принадлежащие феде- ральным органам исполнительной власти, где за- конодательно предусмотрена военная служба Суда, зарегистрированные в Российском между-народном реестре судов |
| Несамоходные (буксируе-мые) суда |
| Другие водные и воздуш- ные транспортные средства |

*Налоговая база* определяется:

* + - в отношении транспортных средств, имеющих двигатели (в том числе для воздушных транспортных средств, для которых опреде- ляется 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 зависимо- сти от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя, валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств, единицы транспортно- го 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 транс- портных средств, а также с учетом срока полезного использования транспорт- ных 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 самостоя- тельно. Организации подают налоговые декларации по итогам налогового пе- риода 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): Нтр = Мдв \* Стр \* Ктр, (26)

где Мдв - мощность двигателя, л.с.;

Стр - ставка транспортного налога, руб. в год /л.с. (ставка диффирен цирована 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 автомо- билей 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 транс- портный налог исходя из ставки 34,50 руб. с каждой лошадиной силы.

Следовательно, сумма транспортного налога, подлежащего уплате акцио- нерным обществом в 2013 г., равна 9 315 руб. (34,50 руб. х 270 л.с.)

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

Нтр = ВВ \* Стр \* Ктр, (27)

где ВВ - валовая вместимость несамоходного транспортного средства в регистровых тоннах (руб. т);

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

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

Нтр = КТтр \* Стр \* Ктр, (28)

где КТтр - количество единиц транспортных средств (ед.тр.ср.); Стр - ставка транспортного налога, руб. в год / ед.тр.ср;

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

Нтр = СТдв \* Стр \* Ктр, (29)

где СТдв - сила тяги в килограммах силы тяги (с.т.); Стр - ставка транспортного налога, руб. в год / с.т.; Ктр - корректирующий коэффициент.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспорт- ного средства с регистрации в течение налогового периода исчисление суммы налога производится с учетом специального понижающего коэффициента (Ктр), 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 ав- томобиль мощностью 80 л.с. ООО «Берест» использовало автомобиль весь оставшийся период до конца года. Следовательно, в 2013 г. автомобиль был за- регистрирован на организации в течение девяти месяцев (с апреля по декабрь).

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

Следовательно, сумма транспортного налога, подлежащая уплате в бюд- жет в 2013 г., составила - 630 руб. (10,50 руб. х 80 л.с. х 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, направля- емого налоговым органом. Налоговый орган должен сообщить физическому лицу сумму налога не позднее 1 июня года, в котором этот налог нужно запла- тить. Рассчитывается сумма налога на основании данных, полученных от орга- нов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств.

Юридические лица самостоятельно ведут расчет налога и авансовых пла- тежей по налогу. Налоговую декларацию организации представляют в налого- вые 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 про- изводство: Дт 26 «Общехозяйственные расходы» - Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Транспортный налог»

# Организация расчетов по земельному налогу

* 1. Расчет налога
	2. Организация расчетов по земельному налогу
	3. Бухгалтерский учет расчетов по земельному налогу

# 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 меро- приятий.

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 поступле- ний 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 зе- мельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого дарения.

*Объекты налогообложения*: земельные участки, расположенные в преде- лах 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, исто- рико - культурными заповедниками, объектами археологического наследия;
		- предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и тамо- женных нужд;
		- из состава лесного фонда;
		- занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе фонда.

*Налоговая база*: кадастровая стоимость земельных участков по состоя- нию 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 устанавли- вать 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 использова- ния в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;
			* занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфра- структуры жилищно - коммунального комплекса или приоб- ретенных для жилищного строительства;
			* предоставленных для личного подсобного хозяйства; садо- водства, огородничества или животноводства;
		- не более 1,5 % - для прочих земельных участков.

Ежегодно ставки земельного налога конкретизируются органами законо- дательной (представительной) власти.

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

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками - фи- зическими лицами, исчисляется налоговыми органами. Представительный ор- ган муниципального образования вправе предусмотреть уплату в течение нало- гового периода не более двух авансовых платежей по налогу для налогопла- тельщиков - 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, (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 уча сток в течение налогового (отчетного) периода.

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

Ксоб = Мсоб / Мк, (31)

где Мсоб - число полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании);

Мк - 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 пол- ный месяц, если после 15 -го, то данный месяц не принимается за полный ме- сяц.

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 ме- сяц.

Сумма земельного налога (Нз) исчисляется по истечении налогового пе- риода по формуле (32).

Нз = КСз \* (Сз / 100) \* Ксоб - ∑ АПз, (32) где Нз - сумма земельного налога, руб.;

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 уча сток в течение налогового (отчетного) периода

∑ 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 пере- шло к новому владельцу 12 апреля. Согласно полученным сведениям кадастро- вая 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 ян- варя 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. х 1,1 % : 100 % х 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. х 1,1 % : 100 % х 0,75)

Пример 2.

Индивидуальному предпринимателю предоставлены в собственность два земельных участка: один - для производственных целей, кадастровой стоимо- стью - 6 млн. руб., и второй - для сельскохозяйственного использования, ка- дастровой стоимостью - 2 млн. руб. 300 тыс. руб. Органами власти муници- пального 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. х 1,25 % : 100 %)

Сумма земельного налога по второму земельному участку - 6900 руб. (2300000 руб. х 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 трехлет- него срока проектирования и строительства сумма налога, уплаченного в тече- ние 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 государ- ственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физи- ческими лицами для индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налу) производится с учетом *ко- эффициента 2* по истечение 10 лет с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

# Организация расчетов по земельному налогу

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

На основании сведений Государственного земельного кадастра налого- плательщики - 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 кален- дарного года подлежит доведению до сведения налогоплательщиков в порядке, определенном постановлением Правительства РФ от 07.02. 2008 № 52.

Согласно данному постановлению территориальные органы Федерально- го кадастра объектов недвижимости (Роснедвижимость) бесплатно представ- ляют плательщикам земельного налога сведения о кадастровой стоимости зе- мельных участков в виде кадастрового номера объекта недвижимости и его ка- дастровой 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 орга- ны.

# Бухгалтерский учет расчетов по земельному налогу

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

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

* 1. Характеристика счета
	2. Корреспонденция счета 68

# Характеристика счета

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

Счет 68 предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджета- ми 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 необходимо- сти), 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 сче- ту 68 для учета тех или иных налогов и сборов.

# 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 *импортным операциям* (импортной таможен-ной пошлине и акцизу) |

Продолжение таблицы 8

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
| 68 | 19 | Принятие *к зачету* по задолженности перед бюджетом суммы НДС по:- оприходованным и оплаченным производственным запасам, основ- ным средствам и нематериальным активам; - арендной плате; принятие *к зачету* суммы НДС по грузовым автомобилям производственного назначения; принятие *к зачету* суммы НДС, уплаченной при таможен-ном оформлении импортных товаров |
| 68 | 50 | Погашение задолженности по платежам в бюджет наличными из *кассы* |
| 68 | 51 | Погашение задолженности по платежам в бюджет с *расчетного счета*организации |
| 68 | 52 | Погашение задолженности по платежам в бюджет с *валютного счета* организации за право пользования недрами (кроме платежей за сверх- нормативные 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 специальных сче-**тов* организации в банке |
| 68 | 66 | Погашение задолженности по платежам в бюджет за счет средств*краткосрочного банковского кредита* |
| 68 | 67 | Погашение задолженности по платежам в бюджет за счет средств *дол-**госрочного банковского кредита* |
| 68 | 76 | Погашение задолженности по платежам в бюджет *дебиторской задол-**женностью* сторонних организаций |
| 68 | 91 | Положительные курсовые разницы по задолженностям перед бюдже- том, возникшие вследствие изменения официального курса иностран-ных валют по отношению к российскому рублю |
| 08 | 68 | Начисление земельного налога |
| 10 | 68 | Начисление платежей в бюджет при приобретении материальных цен-ностей |
| 11 | 68 | Начисление в бюджет НДФЛ с сумм оплаты труда работникам, заня-тым приобретением и содержанием животных |
| 15 | 68 | Начисление бюджету по *импортным операциям* (импортной таможен-ной пошлине и акцизу) |
| 20 | 68 | Начисление сумм отчислений на воспроизводство минерально - сырье- вой базы; начисление платы за воду, забираемую в пределах установ-ленных лимитов |
| 23 | 68 | Начисление платежей за право пользования недрами (кроме платежейза сверхнормативные потери полезных ископаемых) |

Продолжение таблицы 8

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
| 26 | 68 | Начисление платежей за предельно допустимые выбросы, сбросы за- грязняющих веществ, уровни вредного воздействия, лимиты размеще-ния отходов |
| 41 | 68 | Начисление в бюджет по налогам и сборам, включаемым в стоимостьтоваров |
| 44 | 68 | 1. Начисление платежей в бюджет по разным налогам, отчислениям и сборам, отражаемых в расходах на продажу; списание сумм НДС пооплаченным материальным ресурсам, использованным при изготовле- нии продукции и осуществлении операций, освобожденных от НДС |
| 51 | 68 | Поступление на расчетный счет организации денежных средств по пе-рерасчету с бюджетом |
| 52 | 68 | Поступление на валютный счет организации денежных средств по пе-рерасчету с бюджетом |
| 55 | 68 | Поступление на специальные счета организации денежных средств поперерасчету с бюджетом |
| 70 | 68 | Удержание сумм налога на доходы физических лиц из сумм по начис-лению оплаты труда работников организации |
| 75 | 68 | Удержание сумм налога на доходы от участия в предприятии |
| 76 | 68 | Начисление сумм НДС при применении метода определения реализа-ции 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 полез- ных ископаемых
2. Отнесение на убыток платежей за сверхлимитный забор воды
3. Отнесение на убыток платежей за превышение предельно допусти- мых выбросов, сбросов, уровней вредного воздействия, лимитов раз- мещения отходов
4. Отрицательные курсовые разницы по задолженностям перед бюд- жетом, возникшие в связи с изменением официального курса ино- странных валют по отношению к российскому рублю
5. Начисление местных налогов и сборов
 |
| 94 | 68 | Списание сумм НДС, уплаченных по приобретенным материальнымценностям в случае их порчи или хищения до момента отпуска в про- изводство |
| 99 | 68 | 1. Начисление налога на прибыль и платежей по перерасчетам этого налога
2. Начисление налоговых санкций
 |

# Заключение

Теоретический материал курса лекций выполнен в соответствие с требо- ваниями Федерального образовательного государственного стандарта (третьего поколения).

В данном пособии подробно рассмотрены теоретические вопросы нало- гообложения в части элементов налога, изложен порядок исчисления налогов, освещены вопросы организации расчетов с бюджетом по федеральным, регио- нальным и местным налогам, приведены бухгалтерские поводки по начислению и перечислению налогов в бюджет.

По приведенным формулам приведены расчеты, что будет способство- вать лучшему усвоению теоретического материала по исчислению приведеных налогов.

Изложенный в лаконичной форме материал поможет студентам среднего профессионального образования подготовиться к практическим занятиям, заче- ту, 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 /Н. Л. Вещунова. - М.: Рид Групп, 2011, С. 432.
2. Жидкова Е. Ю. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / Е. Ю. Жидко- ва. - 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.

1. 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.
2. Никулкина И. В. Общая теория налогообложения: учеб. пособие / И.В. Никулкина. - М., Эксмо, 2010, С. 176.