

М. И. Мигунова, И. В. Федоренко

**НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
«НДС, Акцизы, Налог на прибыль»**

Учебное пособие

для студентов, обучающихся по специальностям 080109.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 080105.65 «Финансы и кредит», профессиональных бухгалтеров, налоговых консультантов

Красноярск 2008

УДК
ББК
С

Рецензенты:

Главный бухгалтер ООО «Аудит – Стандарт», член палаты налоговых консультантов Российской Федерации

Е. Н. Дорохова;

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета
ГОУ ВПО «КГТЭИ»

Е. А. Елгина

Налоги и налогообложение «НДС, Акцизы, Налог на прибыль»: учеб. пособие / М. И. Мигунова, И. В. Федоренко; – Красноярск, изд-во «Поликом», 2008. – 92 с.

В учебном пособии рассмотрены основные элементы трех федеральных налогов: Налог на добавленную стоимость, Акцизы и Налог на прибыль. Указана их роль в налоговой системе Российской Федерации и определено их место в доходной части государственного бюджета. Отдельным вопросом авторы пособия рассматривают порядок учета этих налогов в целом и уделяют внимание отдельным хозяйственным операциям.

Предназначено студентам высших учебных заведений, обучающимся по экономическим специальностям, также может быть использовано при написании курсовых и дипломных работ, применяться в практической деятельности профессиональных бухгалтеров, аудиторов и экономических работников организаций.

Следует отметить, что один из авторов является налоговым консультантом.

УДК
ББК

ОГЛАВЛЕНИЕ

Тема 1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ	4
1. Понятие и сущность налога на добавленную стоимость.....	4
2. Налогоплательщики и порядок получения освобождения от уплаты НДС	5
3. Понятие «реализации» и определение момента формирования налоговой базы по НДС.....	7
4. Объекты налогообложения и порядок определения налоговой базы по ним.	8
5. Налоговый период и ставки налога.	13
6. Порядок исчисления налога.	14
Тема 2. АКЦИЗЫ.....	222
1. Понятие и сущность акцизов, их роль в налоговой системе.....	222
2. Плательщики акцизов	222
3. Объекты налогообложения.....	233
4. Ставки акцизов, налоговая база и порядок исчисления налога	255
5. Налоговый период, сроки уплаты налога и представления налоговых деклараций.....	300
6. Особенности налогообложения при перемещении подакцизных товаров через таможенную территорию РФ.	311
Тема 3. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ.....	333
1. Понятие и сущность налога, его роль в налоговой системе.....	333
2. Прибыль как объект налогообложения	344
3. Порядок признания доходов и расходов	388
4. Налоговая база и ставки налога	411
5. Порядок уплаты налога.....	433
Тема 4. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НАЛОГОВ	45
1. Бухгалтерский учет по налогу на добавленную стоимость.....	45
2. Бухгалтерский учет по налогу на прибыль	54
Вопросы и тесты для контроля усвоения материала	70
Библиографический список	76
Приложения	77

Тема 1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

1. Понятие и сущность налога на добавленную стоимость

По своей экономической сущности налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения. Добавленная стоимость выявляется как разница между стоимостью реализованных товаров и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Поскольку величина НДС добавляется к цене товара, источником уплаты налога служат средства конечных покупателей. Для организаций НДС является транзитным налогом. Поэтому НДС, как и любой ценообразующий и транзитный налог, отвлекает часть оборотных средств организации и вызывает их недостаток.

Добавленная стоимость включает заработную плату с отчислениями на социальное страхование, прибыль, проценты за кредит, расходы на рекламу, транспорт, электроэнергию и т.п. На практике почти невозможно выделить добавленную стоимость в общей стоимости продукции (работ, услуг), поэтому для упрощения расчетов за объект обложения налогом на добавленную стоимость принимается не добавленная стоимость, а весь оборот по реализации, включая стоимость списанных на издержки производства и обращения материальных затрат (без учета уплаченного за них НДС). Выделение же налога на добавленную стоимость и исключение двойного налогообложения достигаются тем, что плательщик перечисляет в бюджет разность между суммами налога, полученными от потребителей и уплаченными поставщикам.

Сумма НДС определяется на всех стадиях технологической цепочки вплоть до конечного потребителя как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, уплаченными поставщикам за материальные ресурсы, топливо, работы, услуги, стоимость которых относится на издержки производства и обращения. НДС включается поставщиком (продавцом) в цену продукции, реализуемой потребителям (покупателям). При исчислении суммы НДС базой является прирост стоимости на данной стадии производства (перепродажи). Таким образом, налогоплательщики являются только сборщиками этого налога, фактическими носителями выступают конечные потребители товаров, работ или услуг.

НДС изобретен французским экономистом М. Лоре для замены налога с оборота и впервые введен во Франции в 1954 г. НДС — продукт длительной эволюции налога с оборота, который был введен во Франции в 1920 г., а в 1936 г. преобразован в налог на производство. После введения НДС во Франции этот

налог получил распространение в странах — членах ЕЭС (например, в Великобритании с 1973 г.) и некоторых других промышленно развитых странах мира. Переход к НДС в странах Западной Европы происходил в период реформирования экономики и решения макроэкономических задач. Он активно используется в моделях экономических систем и выполняет важную роль в регулировании товарного спроса.

В Российской Федерации НДС был введен в 1992 г. взамен ранее действующих косвенных налогов — налога с оборота и налога с продаж. К сожалению, в Российской Федерации налог был введен вопреки накопленному мировому опыту, который показывает, что налог вводится в период экономического подъема. В Российской Федерации налог был введен в условиях инфляционных процессов, и при высокой ставке в 28% превратился в один из факторов, сдерживающих развитие производства. Поэтому совершенно обоснованным было решение о снижении ставки налога до 20 и 10% в 1993 г., и до 18% и 10% в настоящее время.

Фискальная роль НДС высока как для федерального бюджета, так и для консолидированного бюджета в целом. Так, за 2005 год сборы НДС составили 1472,3 млрд. руб., за 2006 год - 1511,1 млрд. руб., или 15,98 % от общих доходов консолидированного бюджета за 2006 год.

2. Налогоплательщики и порядок получения освобождения от уплаты НДС.

Налогоплательщиками НДС являются:

1. Юридические лица, образованные в соответствии с российским законодательством, а также иностранные юридические лица, которые зарегистрированы в налоговой инспекции по месту своего нахождения.
2. Индивидуальные предприниматели,
3. Лица, осуществляющие перемещение товаров через таможенную границу РФ.

Освобождены от уплаты НДС (за исключением уплачиваемого в связи с перемещением товаров через таможенную границу) налогоплательщики, находящиеся на специальных налоговых режимах. Кроме того, любой налогоплательщик имеет право получить освобождение от уплаты налога на последние 12 месяцев при условии, что объем выручки без учета НДС за 3 последовательных календарных *месяца* в совокупности *не превышает 2 млн. руб.*

Согласно положений Приказа МНС РФ от 11.03.2004 г №БГ-3-03/190@ , в составе выручки учитываются доходы как по облагаемой, так и по необлагаемой продукции, не зависимо от того в какой форме она была получена, т.е. в денежном или натуральном выражении. Также учитываются доходы от реализации товаров, работ и услуг, местом реализации которых не признается территория РФ.

В состав выручки, исчисляемой для определения возможности получения освобождения, не включается:

1. Суммы, полученные в соответствии со ст.162 НК РФ;
2. Выручка, полученная от деятельности организации, переведенной на уплату ЕНВД;
3. Реализация товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе;
4. Операции, указанные в п.2,3,4 ст. 146 НК РФ;
5. Операции, указанные в п.3 ст.39 НК РФ;
6. Операции, указанные в ст.161 НК РФ;

Согласно п.2 ст.145 НК РФ, не имеют право получить освобождение налогоплательщики, которые занимаются реализацией подакцизных товаров в течение трех предшествующих календарных месяцев.

Согласно решения Верховного Суда РФ №313-О от 10.11.2002 г., если налогоплательщик одновременно осуществляет реализацию подакцизной и неподакцизной продукции и у него не организован отдельный учет этой продукции, то он имеет право получить освобождение от уплаты НДС, в части выручки, полученной от реализации неподакцизной продукции.

Для того, чтобы получить освобождение, необходимо до 20-го числа того месяца, с которого налогоплательщик претендует на освобождение предоставить в налоговую инспекцию определенный пакет документов:

1. Уведомление, утвержденное Приказом МНС РФ № БГ-3-03/342 от 4.08.2002 г.
2. Отчет о прибылях и убытках (форма №2) - для юридических лиц; выписка из книги учета доходов и расходов за 3 месяца – для индивидуальных предпринимателей;
3. Выписка из книги продаж за 3 месяца;
4. Выписка из книги выставленных и полученных счетов- фактур;

После получения освобождения налогоплательщик должен выполнить *два условия:*

1. Если на балансе налогоплательщик находятся объекты основных средств и при их покупке сумма НДС, выставленная поставщиком, была зачтена из бюджета, то ее следует восстановить путем уменьшения налоговых вычетов. Сумма восстановленного налога рассчитывается от остаточной стоимости и отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

1 вариант отражения:

Дт 19 - Кт 68

Дт 01 - Кт 19,

2 вариант отражения:

Дт 91/2 - Кт 68.

Согласно п.2 ст.170 НК РФ, сумму восстановленного налога можно учесть в стоимости основных средств. В принципе, положения этой статьи не противоречат п.8 Положения по бухгалтерскому учете "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), но в ПБУ 6/01 говорится о приобретенных основных средствах, хотя в данной ситуации объекты основных средств не приобретаются, а уже находятся в эксплуатации. Поэтому, согласно п.14 ПБУ 6/01, стоимость основных средств, в

которой они приняты к учету, не подлежит изменению, следовательно, отнесение НДС на сч.01 является не корректным, поэтому составляется запись:

Дт 91/2 - Кт 68.

Необходимо также восстановить НДС *по товарам*, которые были приобретены до освобождения от уплаты НДС, а реализованы в период полученного освобождения. В данной ситуации также на лицо противоречие ст.170 НК и п.5,6,12 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" (ПБУ 5/01). Рекомендуется отражать восстановление НДС в учете следующей записью:

Дт 91/2 - Кт 68.

Хотя данные расходы прямо не поименованы в составе прочих и внереализационных (ст. 264, 265 НК РФ), принимать их в целях исчисления налога на прибыль следует согласно ст. 252 НК РФ с учетом открытого перечня расходов, установленного НК РФ.

3.Понятие «реализации» и определение момента формирования налоговой базы по НДС.

Понятие «реализации» предусмотрено п. 1 ст.39 НК РФ, согласно которого реализацией товаров, работ или услуг признается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ – и на безвозмездной основе.

Обороты, не признаваемые реализацией, указаны в п.3 ст.39, а применительно к НДС - и в п.2 ст.146 НК РФ.

Выручка для целей налогообложения НДС (в части налоговой базы по реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав) определяется по наиболее ранней из двух дат:

1. День отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав,

2. День оплаты, частичной оплаты в счет предстоящей поставки товаров, выполнения работ и услуг, передачи имущественных прав (ст.167 НК РФ).

Фактически данная норма носит искусственный характер, так как выручка (налоговая база) по НДС определяется при наличии объекта налогообложения, то есть факта реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), а суммы налога, исчисленные с авансов и предоплат, в последующем принимаются к налоговому вычету.

Действующее определение момента формирования налоговой базы применяется с 01.01.2006г., когда было отменено право налогоплательщиков применять способ формирования момента реализации по своему выбору (либо на день отгрузки товаров

(выполнения работ, услуг), либо на день поступления оплаты).

Специальные нормы определения даты формирования налоговой базы по НДС представлены в таблице 1.

Таблица 1. Особые случаи даты формирования налоговой базы по НДС.

Случаи формирования налоговой базы	Дата определения налоговой базы
Реализация товаров на экспорт	Последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих экспорт товаров (работ, услуг). День отгрузки товаров, если полный пакет документов не собран на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта.
Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	Последний день месяца каждого налогового периода
Передача товаров для собственных нужд	День совершения передачи.
Реализация товаров, переданных по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства	День реализации складского свидетельства.
Реализация финансовым агентом услуг финансирования под уступку денежного требования, а также при реализации новым кредитором, получившим указанное требование, финансовых услуг	День исполнения должником данного требования – при погашении требования, или день последующей уступки данного требования.

4. Объекты налогообложения и порядок определения налоговой базы по ним.

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- 1) **реализация товаров (работ, услуг)** на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;
- 2) **передача** на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) **для собственных нужд**, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- 3) **выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления**;
- 4) **ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации**.

Налоговая база *при реализации товаров (работ, услуг)* определяется налогоплательщиком в соответствии с главой 21 Налогового кодекса РФ в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг), как правило, по продажным ценам без включения в них НДС.

Однако существуют особенности определения налоговой базы.

1. Реализация по товарообменным (бартерным) операциям и на безвозмездной основе. Здесь база определяется как стоимость товаров (работ, услуг), исчисленная для целей налогообложения исходя из цен, указанных сторонами сделки, с учетом акцизов и без включения в них НДС и налога с продаж.
2. Реализация имущества, в стоимость которого входит НДС. Налоговая база представляет собой разницу между стоимостью реализуемого имущества (по рыночным ценам) с учетом НДС, акцизов и без включения в нее налога с продаж, и остаточной стоимостью имущества (с учетом переоценки).
3. Реализация сельскохозяйственной продукции, закупленной у физических лиц. Налоговая база определяется как разница между ценой, указанной сторонами сделки с учетом НДС (без включения в нее налога с продаж), и ценой приобретения этой продукции.
4. Договоры финансирования под уступку денежного требования или уступки требования (цессии). В данном случае возможны три варианта: а) при уступке требования, вытекающего из договора реализации товаров, налоговая база определяется так же, как при обычной реализации; б) при реализации новым кредитором (Цессионарием) финансовых услуг, связанных с уступкой требования, налоговая база равняется сумме превышения дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке требования, над расходами по приобретению указанного требования; в) при реализации новым кредитором иных финансовых услуг, связанных с требованиями, являющимися предметом уступки, налоговая база определяется как при обычной реализации.
5. Реализация товаров (оказание услуг) по договорам комиссии или поручения. В этом случае налоговой базой является сумма комиссионного вознаграждения.

При передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со статьей 146 Налогового кодекса РФ, налоговая база определяется налогоплательщиком исходя из цен, по которым данные товары (работы, услуги) реализовывались сторонним потребителям в предыдущем налоговом периоде. При отсутствии реализации на стороне налоговая база определяется исходя из рыночных цен.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется исходя из фактических затрат на строительство.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется налогоплательщиком исходя из таможенной

стоимости товаров, увеличенной на сумму таможенной пошлины и акциза (по подакцизным товарам).

Рассмотрим некоторые особенности исчисления налоговой базы:

1. Обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ.

Налоговая база в данном случае определяется исходя из применяемых цен без учета НДС, по правилам ст.40 НК РФ.

Рассмотрим на примере методику применения норм ст. 40 НК РФ.

Пример: в ходе налоговой проверки было установлено, что с 1 февраля налогоплательщик осуществлял продажу идентичных товаров по разным ценам: 100 ед. товара по 140 руб., без НДС; 300 ед. товара по 50 руб., без НДС. Рыночная стоимость аналогичных товаров в проверяемом периоде составила 250 руб., без НДС.

1. Определяем среднюю (средневзвешенную) цену реализации: $(100*140 + 300*50)/400 = 72,5$ руб.

2. Определяем 20%-ое отклонение от средней цены: $72,5*20\% = 14,5$ руб.

3. Определяем наличие 20%-го отклонения: $140 - 72,5 = 67,5 > 14,5$
 $72,5 - 50 = 22,5 > 14,5$

Таблица 2 – Перерасчет налоговых обязательств.

Кол-во реализов. товаров	Цена договора без НДС	Рыночная цена	Выручка по ценам договора, [1]x[2]	Выручка по рыночным ценам, [1]x[3]	Занижение (-), завышение (+) выручки.
1	2	3	4	5	6
100	150	250	14000	25000	11000
300	50	250	15000	75000	60000
Итого	X	x	29000	100000	71000

Начисляем НДС: $71000*18\% = 12700$ руб. + пеня.

Дт 91/2 Кт 68 127000 + пеня.

Начисляем налог на прибыль: $71000*24\% = 17040$ руб.

Дт 99 Кт 68 17040.

1.1. при реализации имущественного права, подлежащего учету по стоимости с учетом НДС, выставленного поставщиком, налоговая база будет определяться как разница между выручкой от реализации (с НДС) и первоначальной (остаточной) стоимостью имущества (п.3 ст. 154 НК)

Для того, чтобы налогоплательщик смог воспользоваться данной методикой расчета НДС, необходимо обеспечить сохранность счетов-фактур, которые будут подтверждать факт того, что в первоначальной стоимости есть не принятый к вычету НДС.

1.2. при реализации с/х продукции и продуктов ее переработки, продукции, закупленной у физ.лиц, кроме индивидуальных предпринимателей, по перечню,

утвержденному Постановлением Правительства РФ №383 от 16.05.2001 г., налоговая база определяется как разница между выручкой от реализации (с НДС) и ценой приобретения этой продукции (п.4 ст.154 НК).

1.3 при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, услуг).

Налоговая база определяется, исходя из уровня рыночных цен, сложившихся в регионе.

1.4 реализация имущественных прав по договору цессии.

У Цедента налоговая база определяется исходя из всей суммы дебиторской задолженности.

У Цессионария налоговая база определяется как разница между суммой взысканного налога и фактическими затратами, связанными с его приобретением (ст.155 НК РФ).

1.5 По договору комиссии плательщиками НДС являются комитент и комиссионер.

У комитента - Налоговая база – продажная стоимость реализованных товаров (без НДС).

У комиссионера налоговая база складывается из:

- комиссионного вознаграждения;
- разницы между фактически понесенными затратами по реализации и суммой их реализации, полученной у комитента.

В том случае, если комиссионер оставляет у себя комиссионное вознаграждение (в денежном эквиваленте либо товарами), то согласно Письма Минфина РФ № 03-04-15/30 от 07.03.2007 г. сказано, что положения п.4 ст. 168 НК на эту операцию не распространяются (не нужно выставлять отдельное платежное поручение на сумму НДС).

2). Передача не территории РФ товаров (работ, услуг) и имущества для собственных нужд, расходы по которым не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль.

Налоговая база может определяться двумя способами:

1. исходя из стоимости реализации идентичных товаров (работ, услуг) предыдущего налогового периода.
2. Рыночная стоимость, если такая реализация отсутствовала.

Пример: на балансе предприятия находится санаторий, который требует косметического ремонта. Для этих целей были приобретены материалы у поставщика за 120000 руб., в т. ч. НДС 18 % (18305р.). Счет - фактура оплачена. Ремонт осуществлялся подразделением организации, при этом сторонние услуги организациям не оказывались. Расходы на оплату труда ремонтного подразделения с учетом ЕСН составили 42000руб. Рыночная стоимость подобных работ в регионе составила 165000руб., без НДС.

Дт 10 Кт 60 101695 (стоимость материалов без НДС)

Дт 19 Кт 60 18305 (сумма НДС по материалам)

Дт 91/2 Кт 19 18305 – эта сумма не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Согласно ПБУ 18, эта сумма называется постоянной разницей, при умножении которой на 24 % получаем постоянное налоговое обязательство (ПНО).

Дт 60 Кт 51 120000 (оплачены материалы поставщику)

Дт 23 Кт 10 101695 (списаны материалы)

Дт 23 Кт 70,69,68 42000 (начислена заработная плата, отчисления в фонды)

Дт 91/2 Кт 23 143695 (сумма расходов на ремонт списана на прочие расходы) – эта сумма не принимается при расчете налога на прибыль.

Так как. 143695 < 165000, поэтому НДС начисляем от рыночной стоимости таких работ:

*Дт 91/2 Кт 68 28800 (165000*18% -начислен НДС от рыночной стоимости) - эта сумма не принимается при расчете налога на прибыль.*

При приобретении имущества (чайники, СВЧ и т.п.) для собственных нужд без последующей передачи их другому структурному подразделению объекта налогообложения по НДС не возникает. (письмо МНС РФ №03-1-08/204/26-ВО-88 от 21.01.2003 г.)

3). Строительно-монтажные работы (СМР), выполненные хозяйственным способом, т.е. собственными силами.

Налоговая база в этом случае будет складываться, исходя из стоимости всех затрат, связанных с этим строительством, определяемых на последнюю дату налогового периода.

Суммы перечисленного налога и поставленного к зачету будут считаться переплатой, и будут учитываться в счет уплаты будущих периодов по НДС.

В том случае, если налогоплательщик при строительстве хозяйственным способом пользуется услугами подрядной организации, то стоимость этих услуг будет включаться в налоговую базу при расчете НДС. (Постановление РосСтата РФ от 16.12.2005 г. №101, и Письмо Минфина РФ от 16.06.2006 г. №03-04-15/01.)

4). Ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Налоговая база будет определяться по формуле: $H = T_c + T_p + A$, где

T_c- таможенная стоимость,

T_p- таможенная пошлина.

A – акциз.

Таможенная стоимость берется из грузовой таможенной декларации, которая служит основанием для расчета НДС.

Если ввозятся продукты переработки, то налогооблагаемая база будет определяться как стоимость этой переработки.

Если в соответствии с международным договором, отменен таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых товаров, то налогооблагаемая база будет определяться как стоимость приобретения этих товаров, включая затраты на их доставку до российской границы и сумма акциза.

Дт 19 Кт 76 таможня.

Дт 76 Кт 51,52

Способы последующего списания НДС, уплаченного при ввозе на таможенную территорию РФ:

1. Дт 68 - Кт 19 – если ввозимые ТМЦ предназначены для производства, или перепродажи.

2. Дт 91/2 - Кт 19 (без уменьшения налогооблагаемой прибыли) - предназначены для собственных нужд непромышленного характера.

3. Дт 20 - Кт 19 - если ТМЦ будут использованы для производства льготированной продукции (ст.149 НК РФ),

4. Дт 10,41,08 - Кт 19 - если налог учитывается в стоимости ТМЦ.

5. Налоговый период и ставки налога.

Согласно ст.163 НК *налоговым периодом* до 01.01.2008 г. признавались календарные месяцы. Для налогоплательщиков с ежемесячными, в течение квартала суммами выручки от реализации не превышающими 2 млн.руб. налоговым периодом признавался квартал. Уплата налога и предоставление декларации производится не позднее 20-го числа следующего месяца за налоговым периодом.

С 01.01.2008 г. для всех налогоплательщиков налоговым периодом является квартал.

По НДС установлены 3 основные ставки: - 0%; 10%; 18%.

- *По ставке 0% облагаются:*

1. Экспорт.
2. Производство товаров, предназначенных на экспорт.
3. Услуги по перевозкам пассажиров, багажа через таможенную территорию РФ.
4. Услуги в космическом пространстве.
5. Товары, работы, услуги, используемые дипломатическими представительствами иностранных государств.

Порядок подтверждения права на использование ставки 0% закреплен ст.165 НК РФ.

- *По ставке 10% облагаются:*

1. Продовольственные товары и товары детского ассортимента по перечню, установленному в п.2 ст. 164 НК РФ. Эти перечни конкретизированы в виде кодов Постановлением Правительства РФ №908 от 31.12.2004 г.;

2. Периодические издания и печатные издания, кроме рекламного и эротического характера в соответствии с перечнем, утвержденным Постановлением Правительства №41 от 23.01.2003 г.;

3. Сельскохозяйственная продукция;

4. Некоторые виды медицинских товаров и лекарственных препаратов как

отечественного, так и импортного производства.

В данной ситуации, следуя Письму МНС РФ №ВГ-6-03/99 от 28.01.2002 г., необходимо руководствоваться общероссийским классификатором Минфина РФ №ВЗ-4-03/31Н от 10.04.1996 г.

- По ставке 18% облагаются:

Все прочие товары, работы, услуги. По некоторым операциям сумма налога определяется расчетным путем: $(НБ * 18(10)) / 118(110)$. Это операции, указанные в п. 3,4 ст.162, ст.154, ст.1641, ст.155 НК РФ.

- 15,25% ставка НДС – применяется при реализации предприятия как имущественного комплекса в целом.

6. Порядок исчисления налога.

Учет НДС ведется как на счетах бухгалтерского учета, так и в специальных регистрах налогового учета – книге покупок и книге продаж.

Для учета НДС предназначены два счета бухгалтерского учета: счет 19 "НДС по приобретенным ценностям" и счет 68 "Расчеты с бюджетом", на котором открывается отдельный субсчет первого порядка для учета расчетов по НДС.

Для того, чтобы выделить НДС на сч.19, необходимо чтобы он был выделен отдельной строкой в счетах-фактурах (ст. 169 НК РФ), а также в расчетных и первичных документах (согласно ст. 171, 172 НК РФ).

Для того, чтобы определить сумму налога, подлежащую к уплате/возврату в бюджет, необходимо на предприятии организовать учет данного налога на счете 68 в виде двух потоков:

1. суммы 1-го потока учитываются по кредиту счета 68,
2. суммы 2-го потока учитываются по дебету счета 68 (эти суммы называются налоговые вычеты (ст.171 НК РФ).

Основные условия вычета НДС из бюджета (п.1 ст.172, п.2 ст.172, п.4 ст.168 НК РФ):

1. Товарно-материальные ценности (ТМЦ), работы и услуги должны быть оприходованы.
2. Наличие счета - фактуры.
3. Приобретенные ТМЦ должны предназначаться для операций, облагаемых НДС.
4. По нормируемым расходам- НДС возвращается из бюджета в пределах установленных нормативов (командировочные расходы, представительские расходы).
5. По основным средствам – НДС возмещается после ввода их в эксплуатацию.

Если объект основных средств требует государственной регистрации, то налог возмещается из бюджета после передачи документов в регистрационную палату.

6. Оплата НДС поставщику для следующих случаев:

а) строительно – монтажные работы, выполненные хозяйственным способом,

б) при расчете НДС налоговыми агентами (ст.161 НК),

в) НДС, уплаченный на таможне,

г) не денежные расчеты (п. 4 ст. 168 НК РФ).

Покупатель обязан уплатить НДС продавцу денежными средствами при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований и использовании в расчетах ценных бумаг.

Отдельные условия применения вычетов представлены в таблице 3.

Таблица 3 - Особенности применения налоговых вычетов.

Случай	Размер и особенности применения налогового вычета
Уплата налога налоговым агентом	Сумма налога, перечисленная в бюджет
Осуществление возврата товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказ от товаров (работ, услуг)	Вычету подлежит сумма НДС, предъявленная продавцом покупателю и уплаченная продавцом в бюджет. Вычеты производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа
Капитальное строительство, сборка (монтаж) основных средств, приобретение объектов незавершенного строительства	Вычету по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства подлежат суммы НДС: — уплаченные налогоплательщиком по товарам, приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ; — начисленные налогоплательщиком на стоимость строительно-монтажных работ.
Осуществление командировочных и представительских расходов	Вычету подлежит сумма НДС, исчисленная исходя из суммы указанных расходов. Если эти расходы принимаются для целей налогообложения налогом на прибыль по нормативам, сумма НДС подлежит вычету в размере, соответствующем этим нормативам
Получение сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг)	Вычету подлежит сумма НДС, исчисленная и уплаченная с этих сумм. Вычет производится после даты реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг)
Передача в оплату товаров (работ, услуг) собственного векселя, либо векселя третьего лица, полученного в обмен на собственный	Вычет предоставляется после наступления следующих событий: — оплата вексельной суммы по собственному векселю; — оплата продавцу входного НДС денежными средствами
Получение имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал	Вычету подлежат суммы налога, которые были восстановлены акционером (участником, пайщиком), в случае использования этого имущества для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения

Необходимым условием для принятия сумм НДС к вычету является наличие счета-фактуры. Именно этот документ подтверждает факт уплаты НДС при приобретении товаров.

Все налогоплательщики НДС при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения, включая операции, не подлежащие налогообложению, а также при получении авансов, обязаны в необходимых случаях:

- выделять НДС в расчетных документах;
- составить счет-фактуру;
- вести журналы полученных и выставленных счетов-фактур;
- вести книги покупок и продаж.

Счет-фактура должен быть выставлен покупателю не позднее пяти календарных дней со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). При реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от НДС, счет-фактура выставляется без выделения соответствующих сумм налога, при этом делается соответствующая надпись или ставится штамп «без налога (НДС)». Если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, суммы, указываемые в счете - фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте.

В счете-фактуре должны быть указаны:

- порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;
- наименования, адреса и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- наименования и адреса грузоотправителя и грузополучателя;
- номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения;
- количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг), исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания);
- цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог,— с учетом суммы налога;
- стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без налога;
- сумма акциза по подакцизным товарам;
- ставка НДС;
- сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;

- стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы налога;

- страна происхождения товара;
- номер таможенной декларации.

Счета-фактуры не составляются:

- по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг);
- банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению.

Счет-фактура, составленный и выставленный с нарушением установленного порядка, не может являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету.

Налоговый кодекс Российской Федерации обязывает налогоплательщиков составлять счет-фактуру и вести журнал учета и полученных, и выставленных счетов-фактур.

В ряде случаев уплаченный при приобретении товаров (работ, услуг) НДС может быть включен в их стоимость. Налоговое законодательство предусматривает четыре таких случая:

1) при их использовании в операциях, не подлежащих налогообложению в соответствии со ст. 149 НК РФ.

Пример. Организация приобрела оборудование стоимостью 236 000 руб. (в том числе НДС — 36 000 руб.). Оно используется для производства медицинских товаров, реализация которых освобождена от НДС. В этом случае НДС включается в стоимость приобретенного оборудования;

2) при их использовании в операциях, местом реализации которых не является территория Российской Федерации;

3) в случаях их приобретения лицами, не являющимися плательщиками НДС или освобожденными от его уплаты (ст. 145 НК РФ);

4) при их использовании в операциях, не являющихся объектами налогообложения (п. 2 ст. 146 НК РФ).

Если налогоплательщик использует одни и те же товары, в том числе основные средства и нематериальные активы, как для облагаемой, так и необлагаемой продукции, он обязан вести отдельный учет. В том случае, когда можно однозначно определить, в каких операциях (облагаемых или необлагаемых) используется имущество, работы и услуги, ведение отдельного учета не составит труда. Но если одно и то же имущество используется и в тех и в других операциях, то ведение учета представляется сложным. В этом случае часть НДС, уплаченного по такому имуществу, работам и услугам, принимается к вычету, а часть включается в их стоимость. Эти части определяются расчетным путем: исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от

налогообложения) в общей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) за налоговый период.

Таким образом, базой для расчета является стоимость отгруженных товаров (работ, услуг). Рассчитывать налоговую базу следует за тот период, в котором было приобретено имущество, предназначенное как для облагаемых, так и не облагаемых НДС операций.

Итак, величина НДС, которую можно принять к вычету, рассчитывается следующим образом (рис. 1) :

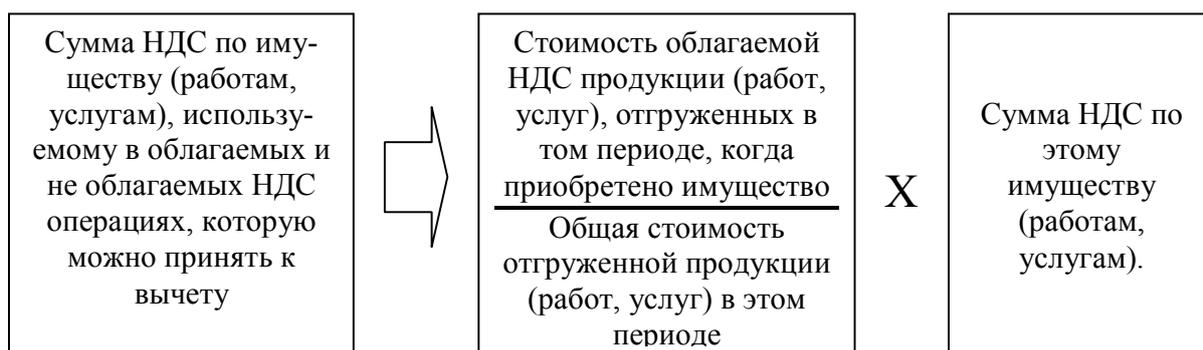


Рис. 1 - Порядок определения суммы НДС к вычету

величина НДС, которую нужно включить в стоимость приобретенного имущества (работ, услуг), определяется по следующей схеме (рис. __):

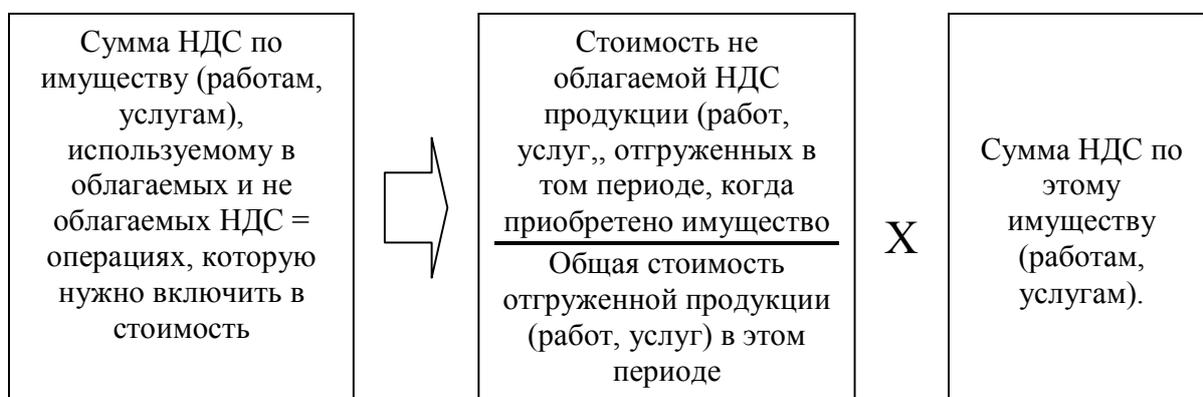


Рис. 2 - Порядок определения суммы НДС для включения в стоимость товаров (работ, услуг)

В случае если отдельный учет не ведется, то суммы НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) к вычету не принимаются и в расходы принимаемые при исчислении налога на прибыль не включаются.

Пример. В апреле организация приобрела основное средство за 472 000 руб. (в том числе НДС — 72 000 руб.). В том же месяце оно было оплачено, принято на учет и с мая введено в эксплуатацию. Средство используется для выпуска

облагаемой и не облагаемой НДС продукции. В этом же месяце организация отгрузила продукцию, облагаемую НДС, на сумму 708 000 руб. (в том числе и НДС — 108 000 руб.) и необлагаемую на сумму 300 000 руб. Организация уплачивает НДС ежемесячно.

К вычету можно принять сумму НДС: 48 000 руб. ($600\ 000 : 900\ 000 \times 72\ 000$).

Оставшуюся сумму 24 000 руб. ($72\ 000 - 48\ 000$) нужно включить в первоначальную стоимость основного средства.

Исключение из общего правила составляет ситуация, когда доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% от общей суммы совокупных расходов на производство. В этом случае налогоплательщик может не распределять НДС и всю сумму принять к вычету.

В том случае, если налогоплательщик одновременно занимается производством и реализацией облагаемой и необлагаемой продукции, и сумма НДС, подлежащая вычету из бюджета, принимается только при наличии раздельного учета облагаемых и не облагаемых НДС оборотов (выручки и затрат) и определяться расчетным путем согласно п.4 ст.170 НК РФ, могут возникнуть спорные ситуации с порядком определения указанной пропорции, связанной с возможностью (или требованием) включения в расчет сумм реализации имущественных прав, например, при использовании собственных векселей и векселей третьих лиц во взаиморасчетах с поставщиками. Согласно ст. 170 НК РФ установлен следующий порядок принятия НДС к вычету:

суммы НДС принимаются к вычету либо учитываются в стоимости товаров (работ, услуг) в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

В связи с неоднозначностью механизма расчета пропорции (требования включать в базу распределения реализацию имущественных прав, которые не всегда являются реализацией), конкретный применяемый налогоплательщиком механизм исчисления пропорции распределения должен быть раскрыт в учетной политике для целей налогообложения.

По некоторым операциям, ранее зачтенный из бюджета НДС необходимо восстановить в бюджет. Перечень таких операций является закрытым и указан в п.2,3 ст.170 НК. Кроме этого, случаи восстановления НДС предусмотрены ст. 145 НК РФ при переходе на специальные налоговые режимы (рис. 3-5)

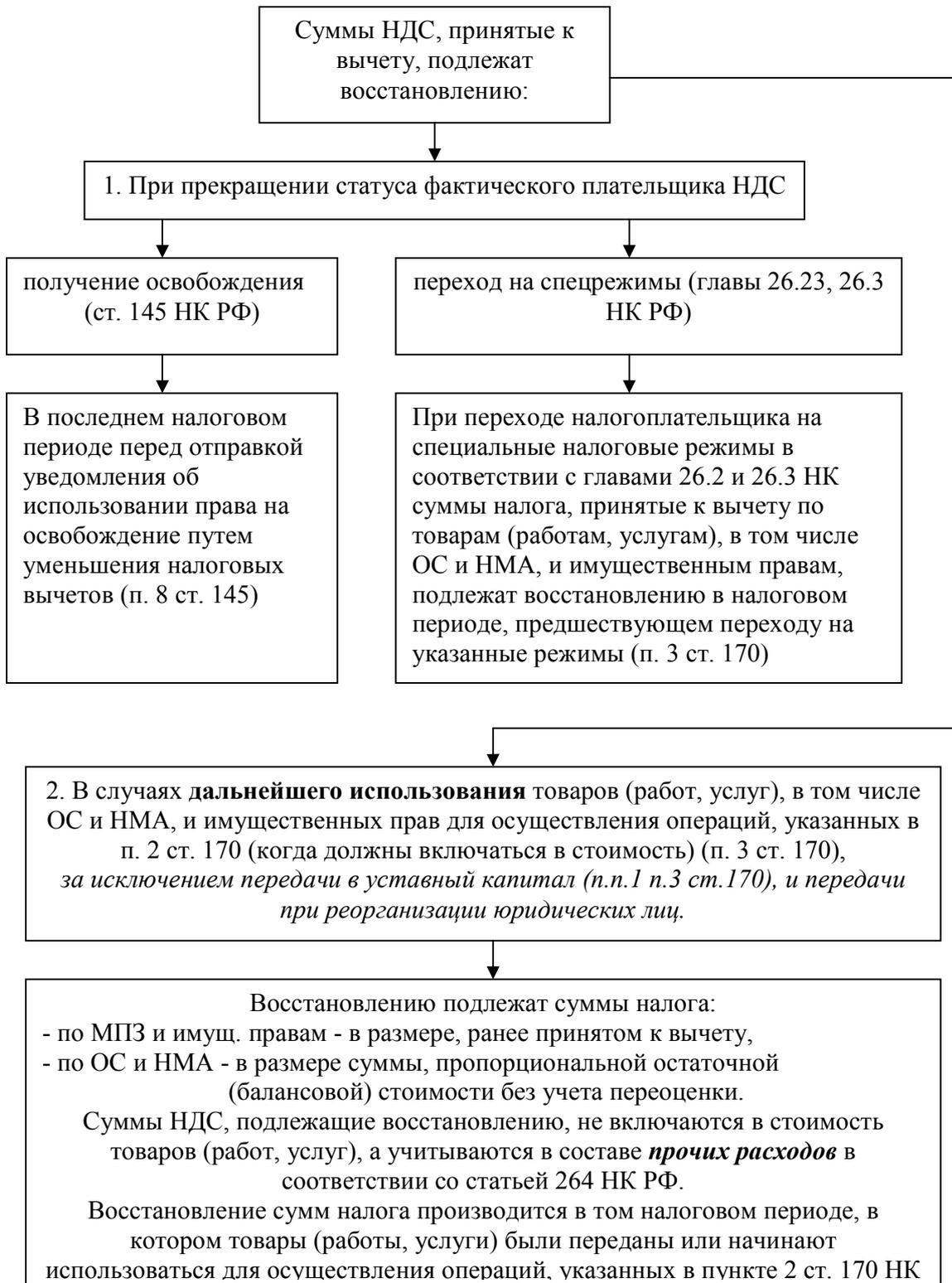


Рис. 3 – Случаи восстановления НДС - начало

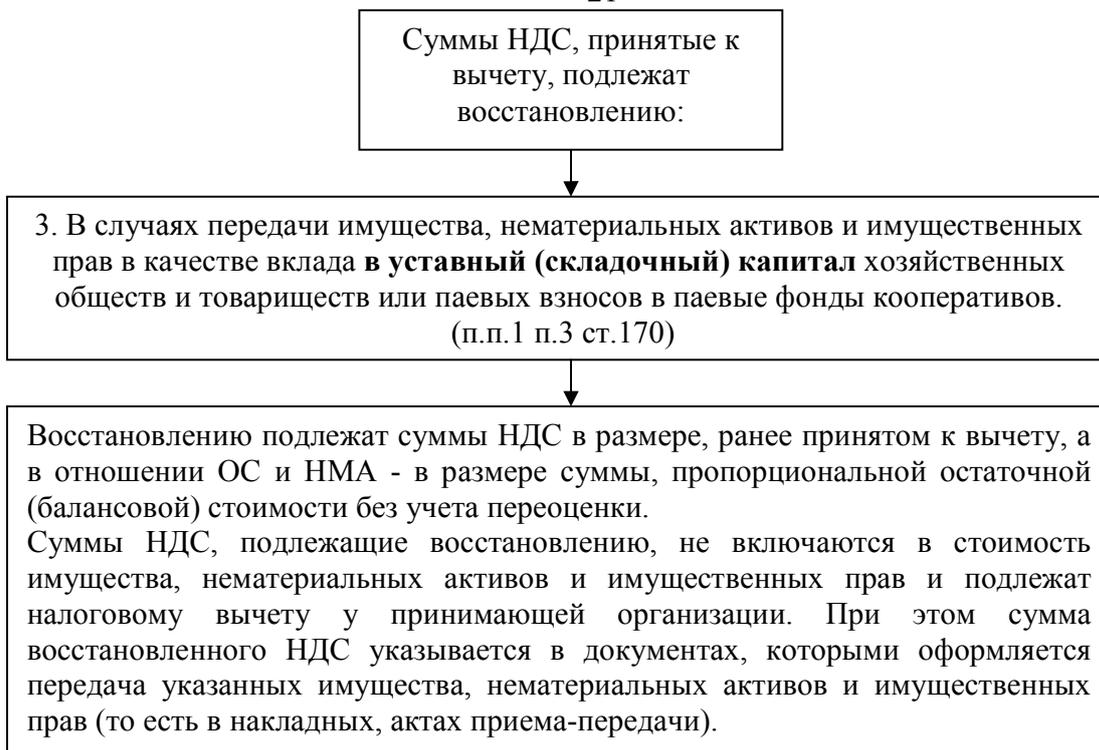


Рис. 4 – Случаи восстановления НДС – продолжение

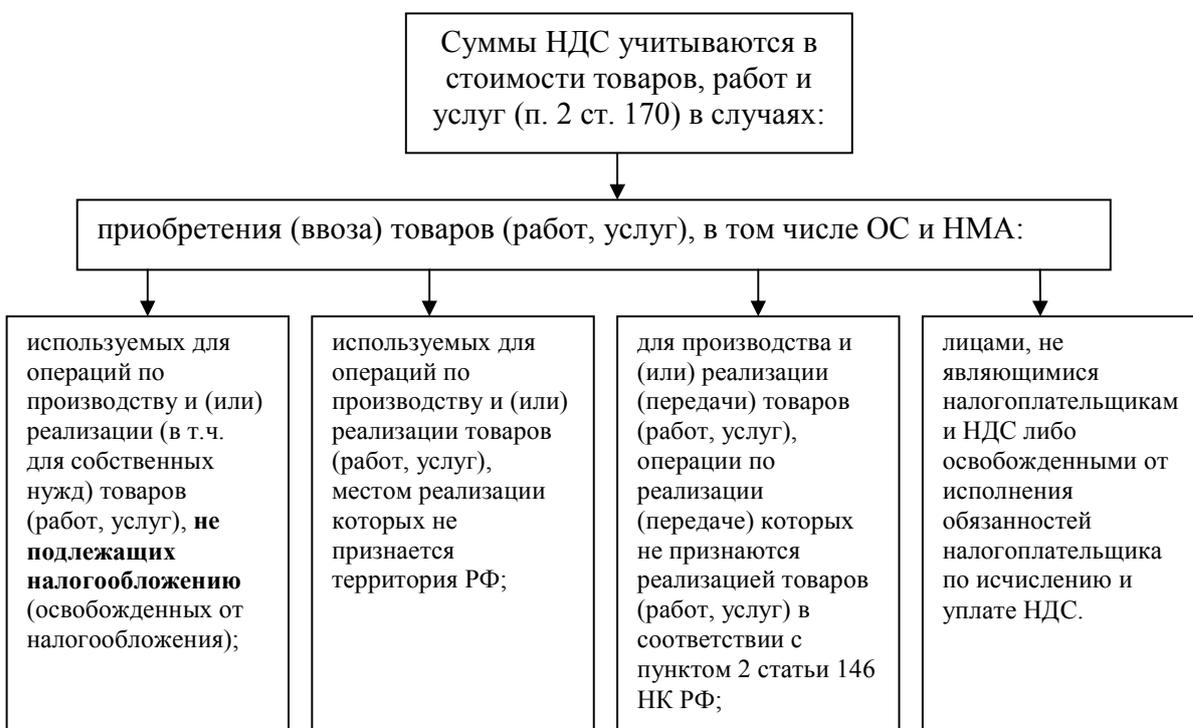


Рис. 5 – Учет НДС в стоимости товаров (работ, услуг)

Тема 2. АКЦИЗЫ

1. Понятие и сущность акцизов, их роль в налоговой системе.

Акциз - старейшая форма косвенного налогообложения, первое упоминание о которых относится к эпохе Древнего Рима. Изначально акцизы применялись к производству дорогостоящих, но имеющих низкую себестоимость товаров, тем самым достигалось сглаживание уровня рентабельности производства таких товаров до средних показателей промышленности. Само происхождение термина «акциз» говорит о сущности этого вида налога (слово акциз происходит от латинского *accedere* «обрезать»). На сегодняшний день акцизы используются в налоговых системах практически всех стран и играют заметную роль в формировании финансовых ресурсов государства. Исторически сложилось так, что объектами акцизного налогообложения являются, прежде всего, предметы массового спроса, что и предопределяет высокую фискальную значимость этих налогов. Акцизы обычно устанавливаются на высокорентабельные товары для изъятия в бюджет части сверхприбыли, которую получают производители подакцизных товаров. Часто использование акцизов рассматривается как средство ограничения потребления населением социально вредных товаров.

В России в течении более чем 60-летнего периода акцизы не имели самостоятельного значения и были «закамуфлированы» по налог с оборота, будучи, по существу, его неотъемлемой составной частью. В 1992 году в ходе проведенной налоговой реформы в Российской Федерации акцизы были вновь «восстановлены в правах» и вошли в качестве самостоятельного налогового платежа в систему федеральных налогов. Акцизы — старейшая форма косвенного налогообложения.

Акциз устанавливается на единицу товара и включается в его цену. Но в отличие от НДС он ограничен определенным видом, группами товаров, и никто не уплачивает дважды за одну и ту же вещь, поскольку ничто не может быть потреблено более одного раза. Формальным плательщиком этого налога выступают организации, производящие подакцизную продукцию или оказывающие облагаемые услуги, действительным же носителем акцизов является потребитель. Поэтому акцизы, как и любой косвенный налог, представляет собой ценообразующий фактор. Перечень подакцизных товаров примерно одинаков во всех странах.

2. Плательщики акцизов

Акцизам посвящена глава 22 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно ст. 179 которой плательщиками являются:

- организации и индивидуальные предприниматели, совершающие операции

- по реализации, передаче подакцизных товаров;
- лица, признаваемые налогоплательщиками налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ;
 - оптовые организации, учредившие акцизные склады до 01.01.2006г. и осуществляющие с 01.01.2006г. реализацию алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9%, поступившей на акцизные склады этих организаций до 01.01.2006г. и (или) отгруженной в их адрес до указанной даты.

При реорганизации организации права и обязанности по уплате акцизов переходят к правопреемнику.

Налогоплательщики - участники договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) несут солидарную ответственность по исполнению обязанности по уплате акцизов. Обязанности по исчислению и уплате акцизов возлагаются либо на участника, ведущего дела простого товарищества либо при отсутствии такого на иного участника, которого самостоятельно определяют стороны данного договора. Это лицо имеет права и исполняет все обязанности налогоплательщика.

Свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами (ст. 179.1 НК РФ).

Согласно ст. 179.1 НК РФ, налогоплательщики, производящие или реализующие нефтепродукты, должны были до 01.01.2007г. получать в налоговом органе специальное свидетельство о регистрации. Статья 179.1 исключена из НК РФ с 01.01.2007г., так как обязанность по уплате акцизов перенесена с оптовых и розничных продавцов на производителей и переработчиков нефтепродуктов и как следствие того отменена выдача свидетельства на «операции с нефтепродуктами».

3. Объекты налогообложения

Объектами налогообложения акцизами выступают:

- Обороты по реализации произведенных подакцизных товаров, в т.ч. реализация предметов залога, а также передача товаров по предоставлению отступного или новации;
- Передача организацией и индивидуальным предпринимателем подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья и материалов собственнику этого сырья и материалов;
- Продажа лицам переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или иных уполномоченных на то государственных органов конфискованных или бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или

муниципальную собственность;

- Передача подакцизных товаров для собственных нужд;
- Передача подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;
- Передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства не подакцизных товаров;
- Передача на территории РФ лицом произведенных им из дачвальческого сырья (материалов) подакцизных товаров, за исключением операций по передаче нефтепродуктов, собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицом, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из дачвальческого сырья (материалов);
- Передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций; в паевые фонды кооперативов; в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);
- Ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ;
- Получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина. При этом, получением прямогонного бензина признается приобретение прямогонного бензина в собственность.

К производству приравнивается розлив алкогольной продукции и пива, осуществляемый как часть общего процесса производства этих товаров.

Операции, *не подлежащие налогообложению* акцизами (ст. 183 НК РФ):

1. Передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации другому структурному подразделению этой организации для производства других подакцизных товаров, при условии ведения раздельного учета;
2. Первичная реализация конфискованных и бесхозных подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства;
3. Реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы РФ с учетом потерь в пределах норм естественной убыли;
4. Ввоз на таможенную территорию РФ подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную собственность.

Подакцизными товарами, согласно ст. 181 НК РФ, являются:

- Спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;
- Спиртосодержащая продукция, с объемной долей этилового спирта более 9%;
- Алкогольная продукция;
- Пиво;
- Табачные изделия;
- Легковые автомобили и мотоциклы с мощностью двигателя более 150 л/с.;

- Автомобильный бензин;
- Дизельное топливо;
- Моторные масла.
- Прямогонный бензин (в соответствии со статьей 179.3 НК РФ).

Под *прямогонным бензином* понимаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а так же продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного. Бензиновая фракция - смесь углеводородов, кипящих в интервале температур от 30 до 215 градусов при атмосферном давлении 760 мм ртутного столба.

Реализацией признается передача права собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной или безвозмездной основе, а также использование их (его) при натуральной оплате.

4. Ставки акцизов, налоговая база и порядок исчисления налога

Ставки акцизов установлены ст. 193 НК РФ и представлены в таблице 4.
Таблица 4. Ставки акцизов на 2007 – 2008 годы.

Виды подакцизных товаров	Единица начисления налоговой ставки	Налоговая ставка (в процентах и (или) в рублях и копейках за единицу измерения)	
		2007 г.	2008 г.
Этиловый спирт из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья)	за 1 литр безводного этилового спирта	23 руб. 50 коп.	25 руб. 15 коп.
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	0 руб. 00 коп.	0 руб. 00 коп.
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	0 руб. 00 коп.	0 руб. 00 коп.
Алкогольная продукция (за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с содержанием этилового спирта не более 6 % объема готовой продукции, изготовленных из	за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	162 руб. 00 коп.	173 руб. 50 коп.

Виды подакцизных товаров	Единица начисления налоговой ставки	Налоговая ставка (в процентах и (или) в рублях и копейках за единицу измерения)	
		2007 г.	2008 г.
виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта и спиртосодержащая продукция, за исключением спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке)			
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых, газированных, шипучих), натуральных напитков с содержанием этилового спирта не более 6 % объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта	за 1 литр	2 руб. 20 коп.	2 руб. 35 коп.
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	за 1 литр	10 руб. 50 коп.	10 руб. 50 коп.
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта: - до 0,5 процента включительно, - свыше 0,5 до 8,6 процента включительно, - свыше 8,6 процента	за 1 литр	0 руб. 00 коп. 2 руб. 07 коп. 7 руб. 45 коп.	0 руб. 00 коп. 2 руб. 74 коп. 8 руб. 94 коп.
Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, нюхательный, кальянный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции	за 1 кг	300 руб.00 коп.	300 руб.00 коп.
Сигары	за 1 штуку	17 руб. 75 коп.	17 руб. 75 коп.
Сигариллы	за 1000 штук	217 руб. 00 коп.	232 руб. 00 коп.
Сигареты с фильтром	за 1000 штук	100 руб. 00 коп. + 5 процентов расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не	120 руб. 00 коп. + 5,5 процента расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 142

Виды подакцизных товаров	Единица начисления налоговой ставки	Налоговая ставка (в процентах и (или) в рублях и копейках за единицу измерения)	
		2007 г.	2008 г.
		менее 115 руб. 00 коп.	руб. 00 коп.
Сигареты без фильтра, папиросы	за 1000 штук	45 руб.00 коп. + 5 процентов расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 60 руб. 00 коп	55 руб.00 коп. + 5,5 процента расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 72 руб. 00 коп
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0,75 кВт (1 л.с.)	0 руб. 00 коп.	0 руб. 00 коп.
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	0,75 кВт (1 л.с.)	18 руб. 00 коп.	19 руб. 26 коп.
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	0,75 кВт (1 л.с.)	181 руб.00 коп.	194 руб. 00 коп.
Бензин автомобильный с октановым числом до "80" включительно	за 1 тонну	2657 руб. 00 коп.	2657 руб. 00 коп.
Бензин автомобильный с иными октановыми числами	за 1 тонну	3629 руб. 00 коп.	3629 руб. 00 коп.
Дизельное топливо	за 1 тонну	1080 руб. 00 коп.	1080 руб. 00 коп.
Масло для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	за 1 тонну	2951 руб. 00 коп.	2951 руб. 00 коп.
Прямогонный бензин	за 1 тонну	2657 руб. 00 коп.	2657 руб. 00 коп.

Ставки акцизов можно условно разделить на три группы:

1) *специфические*, или *твердые*, ставки, — по ним сумма акциза исчисляется как произведение ставки и налоговой базы;

2) *процентные*, или *адвалорные* ставки, — по ним сумма акциза исчисляется как соответствующая ставке процентная доля базы;

3) *комбинированные ставки* — по ним сумма акциза исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение специфической ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) ПАТ в

натуральном выражении, и как соответствующая процентной (адвалорной) ставке процентная доля максимальной розничной цены таких товаров.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизных товаров в зависимости от установленных для этих товаров налоговых ставок.

Если ставки акциза адвалорные, то налоговой базой будет выступать стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров исходя из цен определенных в соответствии со статьей 40 НК РФ, без учета акциза, НДС, налога с продаж.

$$\Sigma A = CT * C_{тА} (\%) / 100, \quad \text{где}$$

ΣA - сумма акциза;

CT - стоимость товара в рублях;

$C_{тА}$ - ставка акциза.

Если ставки твердые (специфические), то объектом налогообложения выступает объем реализованных товаров в натуральном выражении.

$$\Sigma A = V_p * C_{тА}, \quad \text{где}$$

V_p - объем реализованных товаров в натуральном выражении.

При безвозмездной передаче, при совершении товарообменных операций и при выплате заработной платы в натуральном выражении, налоговая база определяется исходя из средних цен реализации, действующих в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен без учета акциза, НДС.

При совершении импортных операций плательщиками акцизов являются организации импортеры в соответствии с таможенным кодексом РФ.

Объектом налогообложения при адвалорных ставках выступает таможенная стоимость товара, увеличенная на сумму подлежащей уплате таможенной пошлины:

$$A = (T_c + T_p) * C_{тА}, \quad \text{где}$$

A - сумма акциза;

T_c - таможенная стоимость;

T_p - таможенная пошлина;

$C_{тА}$ - ставка акциза.

Если ставки твердые специфические, то объектом налогообложения выступает объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении:

$$A = V_p * C_{т\ A}, \text{ где}$$

V_p - объем реализации в натуральном выражении.

Если ввозятся автомобили по акциз рассчитывается следующим образом:

$$A = M * C_{т\ A}, \text{ где}$$

M - мощность двигателя автомобиля.

Если ввозится продукция из стран СНГ, то сумма акциза будет определяться:

$$A = A_t - A_{снг}, \text{ где}$$

A_t - акциз выставленный на таможне;

$A_{снг}$ - акциз республики производителя.

Отражение в учета:

- Если ввозились автомобили:

Дт 08 Кт 76/1*

- Если ввозились товары для последующей перепродажи:

Дт 41 Кт 76/1

- Если ввозились материалы для производственного цикла:

Дт 10 Кт 60

Дт 19 Кт 76/1

После оплаты, на вычет составляется проводка: Дт 68 - Кт 19

** - счет 76/1- Расчеты с таможней по акцизам, конкретный номер субсчета устанавливается организацией.*

С 01.01.2007г. в НК РФ введена статья 187.1 - Порядок определения расчетной стоимости табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки. Процентная составляющая ставки акциза на сигареты и папиросы установлена в % от максимальной розничной цены, которая должна указываться на каждой пачке сигарет (папирос). Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно и указывается в уведомлении (установленной формы МФ РФ), которое подается в ИФНС по месту учета не позднее чем за 10 календарных дней до начала календарного месяца.

В соответствии с п.1 ст. 200 НК РФ, налогоплательщики имеют право уменьшить сумму акциза по подакцизным товарам на налоговые вычеты.

Согласно п. 2 ст. 200 НК РФ, вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при

приобретении подакцизных товаров либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации, выпущенных в свободное обращение, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров.

Вычеты по налогу применяются при соблюдении следующих общих условий:

- подакцизные ТМЦ оприходованы;
- ценности оплачены; в случае оплаты подакцизных товаров третьими лицами в расчетных документах указывается организация, за которую произведена оплата;
- сумма акциза должна быть выделена отдельной строкой в счет фактуре, или в другом документе (таможенная декларация);
- ТМЦ предназначены для производства подакцизных товаров;
- ТМЦ отпущены в производство.

Порядок получения вычетов установлен ст.201 НК РФ.

Алкогольная продукция и табачные изделия должны быть замаркированы марками акцизного сбора, оплата которых является авансовым взносом по уплате акциза.

Порядок учета суммы акциза подлежащего уплате в бюджет и их учет осуществляется аналогично налогу на добавленную стоимость, с использованием счетов 19 «НДС по приобретенным ТМЦ» с использованием отдельного субсчета, либо с использованием счета 18; и счета 68 «Расчеты с бюджетом».

5. Налоговый период, сроки уплаты налога и представления налоговых деклараций.

Налоговый период по акцизам составляет календарный *месяц*.

Уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем.

Уплата акциза по прямогонному бензину и денатурированному этиловому спирту налогоплательщиками, имеющими свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, производится не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Акциз по подакцизным товарам *уплачивается по месту производства* таких товаров.

Налогоплательщики, получающие в собственность денатурированный спирт (п.п. 20 п. 1 ст. 182), производят уплату акциза по месту принятия к учету приобретенного в собственность денатурированного спирта.

Налогоплательщики, приобретающие в собственность прямогонный бензин (п.п. 21 п. 1 ст. 182), производят уплату акциза по месту нахождения налогоплательщика.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, - не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным.

6. Особенности налогообложения при перемещении подакцизных товаров через таможенную территорию РФ.
(ст. 185 НК РФ)

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ налогообложение производится в зависимости от избранного таможенного режима:

1. при выпуске подакцизных товаров и продуктов переработки для собственного обращения и при помещении подакцизных товаров под таможенный режим переработки для внутреннего потребления - акциз уплачивается в полном объеме;

2. при помещении подакцизных товаров под таможенный режим реэкспорта - уплачивается сумма акциза, от уплаты которого было получено освобождение либо был произведен возврат в связи с экспортом;

3. при помещении подакцизных товаров под таможенный режим транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства - акциз не уплачивается;

4. при помещении подакцизных товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории - акциз не уплачивается при условии, что продукты переработки будут вывезены в определенный срок;

5. при помещении подакцизных товаров под таможенный режим временного ввоза - применяется полное или частичное освобождение от уплаты акциза.

При вывозе подакцизных товаров с таможенной территории РФ налогообложение производится в следующем порядке:

1. при вывозе товаров в таможенном режиме экспорта, режима таможенного склада, свободного склада или свободной таможенной зоны за пределы таможенной территории РФ - акциз не уплачивается, а если был уплачен - то возвращается (засчитывается) налоговым органом;

2. при вывозе товаров в таможенном режиме реэкспорта за пределы таможенной территории РФ - уплаченные при ввозе на таможенную территорию суммы акциза возвращаются налогоплательщику;

3. при вывозе подакцизных товаров с таможенной территории РФ в соответствии с иными таможенными режимами - возврат и освобождение от уплаты акциза не предусматривают.

Тема 3. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

1. Понятие и сущность налога, его роль в налоговой системе

Налог на прибыль был введен в Российской Федерации после длительного существования неналоговых моделей распределения доходов юридических лиц в 1991 г., а с 2002 года кардинально реформирован введением главы 25 НК РФ.

Налог на прибыль организаций выполняет существенную роль место среди доходных источников бюджетов, наряду с таможенными платежами и косвенными налогами. Так, в доходах консолидированного бюджета РФ доля этого налога в 2006 г. составила 18%, что даже больше доли НДС (16%) (рис. 6). Сбор данного налога в 2006 году составил 1670,6 млрд. руб., что выше суммы сборов предшествующего года на 337,7 млрд. руб., или на 25,3%. Таким образом, фискальная функция данного налога высока и сохраняется на протяжении длительного периода времени.



Рис. 6 – Структура доходов консолидированного бюджета РФ.

Налог на прибыль существует все годы трансформации российской экономики. По нашему мнению, в настоящее время существенно ослаблена его регулирующая функция. Несмотря на то, что этот налог является надежным источником поступления средств в бюджет, он должен выполнять не только

фискальную, но и регулирующую, и, в первую очередь - стимулирующую функцию.

Налог на прибыль — прямой, личный налог, основанный на принципе резидентства. Основное функциональное предназначение этого налога — обеспечивать эффективность инвестиционных процессов, а также юридически обоснованное наращивание капитала хозяйствующих субъектов. Фискальная же функция данного налога вторична.

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций являются как российские организации, так и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Не являются плательщиками данного налога:

- Субъекты малого предпринимательства, перешедшие на упрощенную систему налогообложения учета и отчетности;
- Плательщики ЕНВД в части дохода, по которому идет уплата данного налога;
- Организации получающие доходы, полученные от игорного бизнеса;
- Сельскохозяйственные товаропроизводители;
- Обособленные подразделения юридических лиц. Так, согласно п. 3 ст. 288 НК РФ, головная организация должна проинформировать свое подразделение, а также инспекцию ФНС РФ по их местонахождению о суммах начисленного налога (авансовых взносов) по итогам отчетных периодов. В том случае, если субъект РФ, в котором находится подразделение, установил пониженные ставки по налогу, то головная организация рассчитывается и уплачивает этот налог по данным ставкам.

2. Прибыль как объект налогообложения

Объектом обложения налогом является прибыль, полученная налогоплательщиком, под которой понимается разница между доходами и расходами налогоплательщика.

К доходам относятся:

- 1) доходы от реализации,
- 2) внереализационные доходы.

Доходами от реализации являются:

- выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных,
- выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав.

Остальные доходы являются внереализационными. Перечень доходов, не учитываемых при исчислении налога, представлен в ст. 251 НК РФ.

Расходы, в свою очередь, в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- расходы, связанные с производством и реализацией,
- внереализационные расходы.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, понесенные налогоплательщиком (рис. 7).



Рис. 7- Понятие расхода в целях налогообложения

Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на следующие группы (экономические элементы):

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

Полная классификация расходов представлена в таблице 5.

Таблица 5. Классификация расходов в целях налогообложения прибыли

№	Направления классификации (признаки)	Классификационные группы	Основание
1	В зависимости от их характера, условий и направлений деятельности	1) расходы, связанные с производством и реализацией, 2) внереализационные расходы	п. 2 ст. 252 НК РФ

№	Направления классификации (признаки)	Классификационные группы	Основание
2	По объему включения в налоговые расходы	1) полностью включаемые, 2) не включаемые, 3) включаемые частично (в пределах норм и нормативов)	ст. 252 – 270 НК РФ
3	Расходы, связанные с производством и реализацией, классифицируются:		
3.1	По способу включения в расходы	1) прямые, 2) косвенные	п. 1 ст. 318 НК РФ
3.2	По составу	1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав); 2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии; 3) расходы на освоение природных ресурсов (ст. 261); 4) расходы на НИОКР (ст. 262); 5) расходы на обязательное и добровольное страхование (ст. 263); 6) прочие расходы	п. 1 ст. 253 НК РФ
3.3	По экономическим элементам	1) материальные расходы (ст. 254); 2) расходы на оплату труда (ст. 255); 3) суммы начисленной амортизации (ст. 256-259); 4) прочие расходы	п. 2 ст. 253 НК РФ
4	По периоду фактического совершения	1) расходы текущего периода, 2) расходы прошлых периодов, 3) расходы будущих периодов, 4) расходы, относящиеся к различным периодам.	п. 1 ст. 272 НК РФ

Независимо от применяемого метода определения доходов и расходов, некоторые виды расходов принимаются для целей налогообложения с учетом определенных ограничений в части размера, в котором расход может быть принят для целей налогообложения (нормируемые расходы):

- расходы на рекламу (некоторые виды) - 1% от выручки (ст. 264 НК РФ);
- представительские расходы – 4% от фонда заработной платы (ст. 264 НК РФ);
- лимит затрат на страхование жизни и негосударственного пенсионного обеспечения работников – 12% от фонда заработной платы (ст. 255 НК РФ);

- лимит расходов на медицинское страхование работников – 3% от фонда заработной платы (ст. 255 НК РФ);
- лимит расходов для создания резерва по сомнительным долгам 10% от выручки (ст. 256 НК РФ);
- суточные или полевое довольствие – 100 рублей за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации (Постановление Правительства РФ №93 от 08.02.2002г.), а с 01.01.2008г. – не более 700 руб. в сутки;
- расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов в пределах норм утвержденных Постановлением Правительства РФ №861 от 07.12.2001г.;
- расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм утвержденных Постановлением Правительством РФ №92 от 08.02.2002г.;
- расходы на содержание вахтовых и временных поселков, включая все объекты жилищно - коммунального и социально - бытового назначения, подсобных хозяйств и иных аналогичных служб, в организациях, осуществляющих свою деятельность вахтовым способом или работающих в полевых (экспедиционных) условиях. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности налогоплательщика. Если такие нормативы органами местного самоуправления не утверждены, налогоплательщик вправе применять порядок определения расходов на содержание этих объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных указанным органам;
- в части срока, в течении которого расход относится на уменьшение дохода (убыток от списания ОС, убыток по договору цессии)
- в части условий, при которых расход может учитываться для целей налогообложения.

Косвенные расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль в отчетном периоде в полном объеме. *Прямые* расходы нельзя списывать полностью в отчетном периоде, т.к. необходимо оставить часть расходов, приходящихся к остаткам незавершенного производства, готовой продукции на складе, остатками отгруженной, но не реализованной продукции.

Торговые предприятия рассчитывают сумму транспортных расходов, приходящихся на остаток товара на складах, в соответствии со ст. 320 НК РФ. Согласно ней, к прямым расходам относятся суммы расходов на доставку покупных товаров до склада налогоплательщика - покупателя товаров, в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров. Прямые

расходы, относящиеся к остаткам товаров на складе, определяются по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца.

Если некоторые затраты с равными основаниями можно одновременно отнести к нескольким группам расходов предприятие вправе самостоятельно определить, к какой именно группе можно отнести такие расходы (например, суммы ЕСН).

На основе анализа норм главы 25 НК РФ можно сформулировать следующие *принципы налогообложения прибыли* :

- 1) однократность признания доходов и расходов (п. 3 ст. 248, п. 5 ст. 252),
- 2) открытый перечень доходов и расходов, кроме ст. 251 и ст. 270,
- 3) требование экономической обоснованности расходов и их направленность на получение дохода (п. 1 ст. 252),
- 4) принцип обязательного документирования доходов и расходов (п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 252),
- 5) свобода выбора элемента отнесения расхода (п. 4 ст. 252).

3. Порядок признания доходов и расходов

Доходы и расходы могут признаваться по одному из двух методов: методом начисления или кассовым методом. Метод начисления в соответствии со статьями 271, 272 НК РФ подразумевает, что доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления) Расходы, принимаемые для целей налогообложения признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

В соответствии со статьей 273 НК РФ, организация имеет право определять по *кассовому методу* доходы и расходы, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал. При этом доход признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Внереализационные доходы при методе начисления признаются в следующем порядке (таблица 6).

Таблица 6. Порядок признания внереализационных доходов при методе начисления.

Вид дохода	Дата признания
Доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) и иные аналогичные доходы (пп. 1 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Дата подписания акта приемки-передачи имущества (работ, услуг)
Доходы в виде: - дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций; - безвозмездно полученных денежных средств; - сумм возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые были включены в состав расходов; - иные аналогичные доходы (пп. 2 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу)
Доходы от сдачи имущества в аренду. Лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности, иные аналогичные доходы (пп. 3 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Одна из следующих дат: - дата расчетов по договору; - дата предъявления документов для расчетов; - последний день отчетного (налогового) периода
Штрафы, пени, иные санкции за нарушение обязательств. Суммы возмещения убытков (ущерба) (пп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Одна из следующих дат: - дата признания должником сумм штрафных санкций; - дата вступления в законную силу решения суда
Суммы восстановленных резервов и иные аналогичные доходы. Доход от участия в простом товариществе. Доход от доверительного управления имуществом. Иные аналогичные доходы (пп. 5 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Последний день отчетного (налогового) периода
Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде (пп. 6 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Дата выявления дохода (получения или обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода)
Доходы в виде: - положительной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте; - положительной переоценки стоимости драгоценных металлов (пп. 7 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Одна из следующих дат: - дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы; - последнее число текущего месяца
Доходы от продажи (покупки) иностранной валюты (пп. 10 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Дата перехода права собственности на иностранную валюту
Доходы в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества (пп. 8 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества

Вид дохода	Дата признания
Доходы в виде: - имущества, полученного в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования (пп. 14 ст. 250 НК РФ); - средств, предназначенных для формирования резервов по обеспечению безопасности особо радиационно и ядерно опасных производств и объектов (пп. 15 ст. 250 НК РФ) (пп. 9 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Одна из следующих дат: - дата, когда получатель имущества использовал имущество не по целевому назначению; - дата нарушения условий, на которых предоставлялось соответствующее имущество
Доходы по договорам займа и иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период (п. 6 ст. 271 НК РФ)	Одна из следующих дат: - дата на конец соответствующего отчетного периода; - дата погашения долгового обязательства. В аналитическом учете такие доходы отражаются ежемесячно
Суммовая разница у налогоплательщика-продавца (пп. 1 п. 7 ст. 271 НК РФ)	Одна из следующих дат: - дата погашения дебиторской задолженности; - дата реализации (если получена предоплата)
Суммовая разница у налогоплательщика-покупателя (пп. 2 п. 7 ст. 271 НК РФ)	Одна из следующих дат: - дата погашения кредиторской задолженности; - дата приобретения товаров (работ, услуг), имущественных прав (в случае предоплаты)

Порядок признания расходов при методе начисления представлен в таблице 7.

Таблица 7. Признание расходов при методе начисления.

Вид расходов	Дата признания расходов
Для всех групп расходов	Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. При этом необходимым является соблюдение принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов
Расходы, связанные с производством и реализацией	
Материальные расходы	Дата передачи в производство сырья и материалов; дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) производственного характера
Амортизация	Ежемесячно
Расходы на оплату труда	Ежемесячно исходя из суммы начисления
Внерезультативные и прочие расходы	

Вид расходов	Дата признания расходов
Суммы налогов и сборов и иных подобных расходов; сумма отчислений в резервы.	Дата начисления налога, сбора, расхода (резерва).
Арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество, комиссионные сборы, оплата сторонним организациям	Дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предоставления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода
Командировочные; представительские расходы	Дата утверждения авансового отчета
Расходы по договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период	Включаются в состав расходов на конец соответствующего отчетного периода. При прекращении действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода — на дату прекращения договора

4. Налоговая база и ставки налога

Согласно ст. 274 НК РФ налоговая база признается денежное выражение прибыли, определенной в соответствии со ст. 247 НК РФ. Доходы, полученные в натуральном выражении, определяются с учетом положений ст. 40 НК РФ.

Налоговая база определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. Если организация получает доходы, облагаемые налогом на прибыль и другими заменяющими его налогами, то расходы определяются пропорционально доли доходов, относящихся к другим видам деятельности к общей сумме доходов организации.

Согласно ст. 284 НК РФ основная ставка налога составляет 24%, из них:

- 6,5% - федеральный бюджет;
- 17,5% - субъект РФ.

При этом субъекту РФ дано право уменьшать ставку на 4% для определенных категорий налогоплательщиков. Динамика ставок налогов за 2002-2007г.г. в разрезе бюджетов представлена на рисунке 8. Данные рисунка наглядно показывают, что налог на прибыль организаций играет наибольшую роль для формирования бюджетов субъектов РФ (краев, областей и др.).

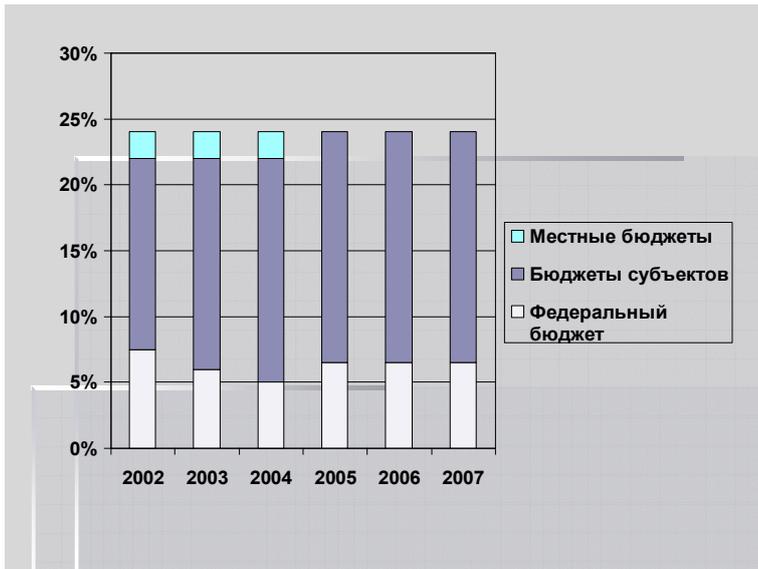


Рис. 8 - Структура распределения ставки налога в 2002-2007г.

Специальные ставки для российских организаций установлены для следующих видов доходов:

- 9% - дивиденды, полученные от российских организаций;
- 15%- дивиденды, полученные от иностранных организаций; проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде %
- 0%- проценты по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997г.

Ставки для иностранных организаций с доходов, не связанных с деятельностью постоянных представительств РФ:

- 10% - с доходов от использования, содержания и сдачи в аренду судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок
- 15% - дивиденды, полученные от российских организаций
- 20% - прибыль от всех остальных видов деятельности

Если у организации имеется филиал или представительство, то, согласно статьи 288 НК РФ, налог уплачивается по месторасположению каждого филиала или представительства, исходя из доли прибыли, причитающейся на них.

Доля прибыли определяется исходя из удельного веса среднесписочной численности персонала (фонда оплаты труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества (ОС, НМА).

$$ДП = \frac{((ССЧ(\text{фот})\text{филиал} / ССЧ(\text{фот})\text{орг.}) * 100) + (ОС\text{филиал} / ОС\text{орг.}) * 100}{2}$$

$$\sum НП\text{ф} = ДП * 17,5\%$$

Пример:

У организации есть филиал с отдельным балансом и расчетным счетом. Общая среднесписочная численность сотрудников организации в 1 квартала текущего года составляет 300 человек, в т.ч. 250 человек - головная организация, 50 - филиала. Общая остаточная стоимость ОС на 01 апреля текущего года по данным налогового учета – 600 тыс.руб., из которых 450 тыс.руб - головная организация, 150тыс.руб.-филиал. Налогооблагаемая прибыль фирмы в 1 кв составила 300 тыс.руб.

Решение:

$$ДП = (((50/300) * 100) + (150/600) * 100) / 2 = 20,84\%$$

$$\sum НП \text{ головн.} = 300 * (100\% - 20,84\%) * 17,5 = 41559 \text{ (тыс.руб.)}$$

$$\sum НП \text{ фил} = 300 * 20,84\% * 17,5\% = 10941 \text{ (тыс.руб.)}$$

$$\sum НП \text{ фед. бюд} = 300 * 6,5\% = 19500 \text{ (тыс.руб.)}$$

5. Порядок уплаты налога

По окончании налогового периода налогоплательщик рассчитывает сумму налога к уплате в бюджет, составляет налоговую декларацию и представляет ее в налоговый орган, а также производит уплату налога. Для всех указанных действий установлен единый срок – 28-е число месяца, следующего за отчетным периодом.

Налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год. Отчетными периодами по налогу на прибыль признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

По налогу на прибыль может быть предусмотрено исчисление:

- сумм налога за налоговый период;
- сумм квартальных авансовых платежей;
- сумм ежемесячных авансовых платежей.

Сумма налога на прибыль по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно за исключением случаев, когда налог удерживается у источника выплаты.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму квартального авансового платежа исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания первого квартала, полугодия, девяти месяцев и одного года.

При этом сумма квартальных авансовых платежей определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей.

Уплата авансовых платежей может осуществляться одним из трех способов:

1) ежемесячно в течение отчетного периода исходя из фактически полученной прибыли не позднее 28 числа следующего месяца за отчетным, в этот же срок предоставляется налоговая декларация. Для того чтобы налогоплательщик смог

воспользоваться данным способом необходимо в срок до 31 декабря предыдущего налогового периода уведомить об этом инспекцию ФНС РФ по месту нахождения организации в письменной форме;

2) уплата авансовых платежей осуществляются ежемесячно в течении каждого отчетного периода. Сумма авансовых платежей в 1 квартале текущего налогового периода принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, уплачиваемого налогоплательщиком в 4 квартале предыдущего налогового периода.

Сумма авансовых платежей, подлежащих уплате во 2 квартале налогового периода, принимается равной $1/3$ сумме авансового платежа исчисленного за 1 квартал текущего года.

Сумма авансовых платежей, подлежащих уплате в 3 квартале налогового периода, принимается равной $1/3$ разницы между суммой авансового платежа, рассчитанного по итогам полугодия и суммой авансового платежа, рассчитанного по итогам 1 квартала.

Сумма авансовых платежей, подлежащих уплате в 4 кв. налогового периода, принимается равной $1/3$ разницы между суммой авансового платежа, рассчитанного по итогам 9 месяцев и суммой авансового платежа, рассчитанного по итогам полугодия.

Уплата производится не позднее 28 числа, декларация должна быть представлена один раз в квартал не позднее 28 числа следующего месяца за отчетным кварталом;

3) ежеквартально, не позднее 28 числа следующего месяца за отчетный квартал - для определенных категорий налогоплательщиков, таких как:

- бюджетные организации;
- иностранные организации (через постоянные представительства);
- некоммерческие организации;
- участники простых товариществ;
- организации, у которых за предыдущие 4 кв. доходы от реализации не превысили в среднем 3-х миллионов рублей за каждый квартал.

Тема 4. Бухгалтерский учет налогов

1. Бухгалтерский учет по налогу на добавленную стоимость

Рассмотрим порядок ведения бухгалтерского учета объектов налогообложения, а также иных средств, облагаемых НДС.

1. Реализация товаров, работ, услуг.

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ. При этом согласно п. 1 ст. 168 НК РФ налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму налога.

Согласно п. 1 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг);
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Согласно п. 14 ст. 167 НК РФ в случае, если моментом определения налоговой базы является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы. Кроме того, согласно п. 3 ст. 167 НК РФ в случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности в целях главы 21 НК РФ приравнивается к его отгрузке.

Согласно п. 1 ст. 168 НК РФ налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму налога.

Порядок отражения рассматриваемых операций в бухгалтерском учете может быть следующий:

Если дата отгрузки товара (работ, услуг) предшествует дате оплаты этого товара:
 Д-т 62 - К-т 90 (91) - отгружен товар, в том числе НДС;
 Д-т 90 (91) - К-т 68 - сумма НДС на отгруженный товар, подлежащая уплате в бюджет, указанная в счете-фактуре (ст. 169 НК РФ).

При последующей оплате ранее отгруженного товара (работ, услуг):

Д-т 51 - К-т 62 - получена оплата товара за весь объем поставки; НДС не исчисляется.

Если полная оплата товара (работ, услуг) предшествует дате отгрузки этого товара:

Д-т 51 - К-т 62 - получена предварительная оплата товара за весь объем будущей поставки;

Д-т 62 - К-т 68 - сумма НДС с предварительной оплаты, подлежащая уплате в бюджет, по расчетной ставке, определяемой как отношение 18% к 118% (10% к 110%) (подп. 2 п. 1 ст. 167, п. 4 ст. 164 НК РФ).

После отгрузки товаров (работ, услуг), предварительно полностью оплаченных:

Д-т 68 - К-т 62 - сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет с предоплаты, подлежащая возмещению из бюджета (налоговый вычет) (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ);

Д-т 62 - К-т 90 (91) - отгружен товар, в том числе НДС;

Д-т 90 (91) - К-т 68 - сумма НДС на отгруженный товар, подлежащая уплате в бюджет, указанная в счете-фактуре (ст. 169 НК РФ).

Если дате отгрузки товара (работ, услуг) предшествует частичная оплата этого товара:

Д-т 51 - К-т 62 - получена частичная предварительная оплата товара;

Д-т 62 - К-т 68 - сумма НДС с частичной предварительной оплаты, подлежащая уплате в бюджет, по расчетной ставке, определяемой как отношение 18% к 118% (10% к 110%) (подп. 2 п. 1 ст. 167, п. 4 ст. 164 НК РФ).

После отгрузки товаров (работ, услуг), предварительно частично оплаченных:

Д-т 68 - К-т 62 - сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет с частичной предоплаты, подлежащая возмещению из бюджета (налоговый вычет) (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ);

Д-т 62 - К-т 90 (91) - отгружен товар, в том числе НДС;

Д-т 90 (91) - К-т 68 - сумма НДС на весь отгруженный товар, подлежащая уплате в бюджет, указанная в счете-фактуре (ст. 169 НК РФ).

При последующей доплате за ранее отгруженный товар:

Д-т 51 - К-т 62 - получена частичная доплата за ранее отгруженный товар; НДС не исчисляется.

Если в счет полученной предварительной оплаты отгружено товара (работ, услуг) на сумму меньше авансированной:

Д-т 51 - К-т 62 - получена предварительная оплата товара;

Д-т 62 - К-т 68 - сумма НДС с предварительной оплаты, подлежащая уплате в бюджет, по расчетной ставке, определяемой как отношение 18% к 118% (10% к 110%) (подп. 2 п. 1 ст. 167, п. 4 ст. 164 НК РФ).

После частичной отгрузки товаров (работ, услуг), предварительно оплаченных:

Д-т 68 - К-т 62 - сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет с предоплаты в части, приходящейся на отгруженный объем товаров, подлежащая возмещению из бюджета (налоговый вычет) (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ);

Д-т 62 - К-т 90 (91) - отгружен товар частично, в том числе НДС;

Д-т 90 (91) - К-т 68 - сумма НДС, приходящаяся на отгруженный товар, подлежащая уплате в бюджет, указанная в счете-фактуре (ст. 169 НК РФ).

При последующей догрузке товара, предварительно оплаченного и уже частично отгруженного:

Д-т 68 - К-т 62 - сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет с предоплаты в части, приходящейся на догруженный объем товаров, подлежащая возмещению из бюджета (налоговый вычет) (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ);

Д-т 62 - К-т 90 (91) - догруженная часть товара, в том числе НДС;

Д-т 90 (91) - К-т 68 - сумма НДС, приходящаяся на догруженную часть товара, подлежащая уплате в бюджет, указанная в счете-фактуре (ст. 169 НК РФ).

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ в целях исчисления НДС передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг *на безвозмездной* основе признается реализацией товаров (работ, услуг). При этом согласно п. 2 ст. 154 НК РФ налоговая база определяется исходя из рыночных цен в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ. Отражение начисленной суммы НДС по данному основанию должно производиться в момент отгрузки (передачи) товара (работы, услуги) в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ.

Следует учитывать, что некоторые операции по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) не облагаются НДС, в частности, операции по безвозмездной передаче, перечисленные в п. 2 ст. 146 и в ст. 149 НК РФ.

В бухгалтерском учете начисленная сумма НДС относится с кредита счета 68 «Расчеты с бюджетом» субсчета «Расчеты по НДС» в дебет счетов учета собственных источников организации, покрывающих стоимость безвозмездно передаваемых товаров, работ, услуг (на убытки, за счет специально создаваемых фондов, целевых средств, др.).

Д-т 91 - К-т 41, 43, 10, 20, 01 и т.п.- переданы товары, продукция, материалы, работы и услуги, основные средства и иные ценности на безвозмездной основе по балансовой стоимости;

Д-т 91 - К-т 68 - исчислен НДС по ставке 18% или 10% с рыночной стоимости переданных товаров (работ, услуг) (п. 2 ст. 154 НК РФ, п. 2, п. 3 ст. 164 НК РФ).

Пример:

Балансовая стоимость безвозмездно передаваемых товаров 120 руб., рыночная стоимость этих товаров на момент передачи 150 руб., исчисленная сумма НДС 27 руб. = 150 руб. x 18%

Д-т 91 - К-т 41 - +120 руб.

Д-т 91 - К-т 68 - +27 руб.

Согласно ст. 570 Гражданского кодекса РФ, если законом или *договором мены* не предусмотрено иное, право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами.

При этом согласно ст. 569 Гражданского кодекса РФ в случае, когда в соответствии с договором мены сроки передачи обмениваемых товаров не совпадают, к исполнению обязательства передать товар стороной, которая должна передать товар после передачи товара другой стороной, применяются правила о встречном исполнении обязательств (ст. 328 ГК РФ - обязанность этой стороны предоставить такое исполнение обусловленного договором обязательства по передаче товара).

Иными словами, до исполнения обеими сторонами обязательств по передаче товара право собственности на эти товары к покупателю не переходит, что нужно учитывать при отражении операций мены в бухгалтерском учете при принятии на учет получаемых товаров (для налогообложения НДС это важно для обоснованного применения налоговых вычетов по п. 1 ст. 172 НК РФ).

Поскольку в отношении договоров мены отсутствует гражданско-правовое понятие «оплата в счет предстоящих поставок», а также тот факт, что в целях налогообложения НДС особенности определения налоговой базы по товарообменным операциям не установлены, полагаем правильным вывод о не начислении НДС со стоимости товаров, полученных от контрагента по договорам мены ранее, нежели произошла отгрузка собственных товаров.

При этом следует отметить, что согласно п. 2 ст. 154 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям налоговая база определяется исходя из рыночных цен в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ.

Помимо прочего, начиная с 2006 года, изменились условия применения налоговых вычетов по ст. 171 и ст. 172 НК РФ. С этой даты не требуется ожидания факта оплаты предъявленных в счетах-фактурах поставщиков сумм НДС по принятым на учет товарам (работам, услугам), вычет производится на основании предъявленных к оплате сумм в счетах-фактурах установленного образца.

Если дата отгрузки (передачи) товара (работ, услуг) предшествует дате получения встречного товара:

Д-т 45 - К-т 41, 43 - отгружен товар, право собственности на который еще не перешло к покупателю по договору мены

Д-т 76/ндс - К-т 68 - сумма НДС на отгруженный товар, подлежащая уплате в бюджет в момент отгрузки (передачи) товара покупателю (подп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ), указанная в счете-фактуре (ст. 169 НК РФ). Сумма НДС должна быть

исчислена исходя из рыночных цен в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ.

После получения встречного товара в обмен отгруженному товару:

Д-т 10 - К-т 60 - получен встречный товар по счету поставщика без НДС;

Д-т 19 - К-т 60 - выделен НДС по счету-фактуре поставщика на полученный встречный товар;

Д-т 68 - К-т 19 - произведен вычет НДС по полученному встречному товару (ст. 171, ст. 172 НК РФ).

Д-т 90 (91) - К-т 45 - отражен переход права собственности на отгруженный товар по договору мены.

Д-т 62 - К-т 90 (91) - отражена реализация товара, право собственности на который перешло к покупателю, в том числе НДС;

Д-т 90 (91) - К-т 76/ндс - сумма НДС на реализованный товар, уплаченная в бюджет в момент отгрузки (передачи) товара покупателю.

Д-т 60 - К-т 62 - отражено погашение задолженностей по товарообменной операции;

Если дата получения товара (работ, услуг) предшествует дате отгрузки (передачи) собственного товара:

Д-т 002- получен товар по счету поставщика, право собственности на который еще не перешло к покупателю по договору мены, в том числе НДС.

После отгрузки собственного товара (работ, услуг) в обмен полученному товару:

Д-т 62 - К-т 90 (91) - отгружен товар, в том числе НДС;

Д-т 90 (91) - К-т 68 - сумма НДС на отгруженный товар, подлежащая уплате в бюджет, указанная в счете-фактуре (ст. 169 НК РФ). Сумма НДС должна быть исчислена исходя из рыночных цен в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ.

Д-т 10 - К-т 60 - учтен товар, право собственности, на который перешло к покупателю, по счету поставщика без НДС;

Д-т 19 - К-т 60 - выделен НДС по счету-фактуре поставщика на полученный товар.

Д-т 68 - К-т 19 - произведен вычет по НДС после принятия на учет встречного товара (п. 1 ст. 172 НК РФ).

Д-т 60 - К-т 62 - отражено погашение задолженностей по товарообменной операции.

Федеральным законом от 22.07.2005 N 119-ФЗ вводится в действие и вступает в силу с 1 января 2007 года дополнение в п. 4 ст. 168 НК РФ, согласно которому: «Сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, уплачивается налогоплательщику на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг».

По своему содержанию данное дополнение устанавливает совершенно новый порядок осуществления расчетов между хозяйствующими субъектами в части сумм НДС - при осуществлении указанных операций сумма НДС должна перечисляться контрагенту на основании платежного поручения.

Иными словами, фактически вводится запрет на осуществление безденежных форм расчетов в части сумм НДС.

При оплате труда *в натуральной форме* согласно п. 2 ст. 154 НК РФ налоговая база определяется исходя из рыночных цен в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ.

В бухгалтерском учете предъявленная работникам-покупателям сумма налога, получаемая в составе выручки от реализации, отражается по кредиту счетов учета реализации в корреспонденции со счетами расчетов с покупателями и заказчиками. Одновременно указанная сумма налога отражается по дебету счетов учета реализации и кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом» субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость». Если рыночные цены на реализуемый товар превышают стоимость переданного в счет оплаты труда товара по данным бухгалтерского учета, то доначисленная сумма НДС с разницы между рыночной и отпускной ценами товара отражается по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом» субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» и дебету счетов учета прибылей и убытков или иных источников финансирования.

При погашении задолженности организации перед работниками по оплате труда путем выдачи товарно-материальных ценностей (выполнения работ, оказания услуг) счета расчетов с покупателями и заказчиками корреспондируют со счетами расчетов с персоналом по оплате труда или по иным операциям.

Д-т 62 - К-т 90 (91) - передан товар работнику по продажной цене согласно счету-фактуре, в т.ч. НДС;

Д-т 90 (91) - К-т 68 - сумма НДС на переданный товар, подлежащая уплате в бюджет, исходя из продажной цены на данный товар согласно счету-фактуре;

Д-т 91 - К-т 68 - доначислена сумма НДС по расчетной ставке, исчисленной как 18% разделить на 118% (или 10% разделить на 110%), на разницу между рыночной и продажной стоимостью товара;

Д-т 70 (76) - К-т 62 - погашается задолженность перед работником по оплате труда и задолженность работника по оплате товара.

Пример:

Отпускная стоимость передаваемых в счет оплаты труда товаров 118 руб., в т.ч. НДС согласно счету-фактуре 18 руб., рыночная стоимость этих товаров на момент передачи 151 руб., доначисленная сумма НДС 5 руб. = (151 руб. - 118 руб.) x 18% / 118%.

Д-т 62 - К-т 90 - +118 руб.

Д-т 90 - К-т 68 - +18 руб.

Д-т 91 - К-т 68 - +5 руб.

Д-т 70 - К-т 62 - +118 руб.

Согласно п. 3 ст. 154 НК РФ при реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом положений статьи 40 НК РФ, с учетом налога, акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) и без включения в нее налога с продаж, и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок).

Пример:

Балансовая стоимость основного средства (с учетом переоценок и НДС) 118 руб., согласованная отпускная стоимость основного средства с НДС 354 руб., исчисленная сумма НДС 36 руб. = (354 руб. - 118 руб.) x 18% / 118%.

Д-т 91 - К-т 01 - +118 руб.

Д-т 62 - К-т 91 - +354 руб.

Д-т 91 - К-т 68 - +36 руб.

Д-т 51 - К-т 62 - +354 руб.

Если оплата имущества предшествует дате отгрузки этого имущества:

Д-т 51 - К-т 62 - получена предварительная оплата товара в счет будущей поставки;

Д-т 62 - К-т 68 - сумма НДС с предварительной оплаты, подлежащая уплате в бюджет, по расчетной ставке, определяемой как отношение 18% к 118% (10% к 110%) (подп. 2 п. 1 ст. 167, п. 4 ст. 164 НК РФ).

После отгрузки имущества, предварительно оплаченного:

Д-т 68 - К-т 62 - сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет с предоплаты, подлежащая возмещению из бюджета (налоговый вычет) (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ);

Д-т 91 - К-т 01 - списана балансовая (остаточная) стоимость имущества, в т.ч. "входной" НДС, учтенный в стоимости имущества;

Д-т 62 - К-т 91 - отгружено имущество покупателю по согласованной отпускной стоимости, в том числе НДС, указанный в счете-фактуре (ст. 169 НК РФ);

Д-т 91 - К-т 68 - сумма НДС на отгруженное имущество, подлежащая уплате в бюджет, по ставке, рассчитываемой как отношение 18% к 118% (10% к 110%), с разницы между отпускной стоимостью с учетом НДС и балансовой стоимостью имущества с учетом НДС.

Пример:

Балансовая стоимость основного средства (с учетом переоценок и НДС) 118 руб., согласованная отпускная стоимость основного средства с НДС 354 руб.,

покупателем предварительно до поставки оплачено 250 руб., сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет с полученной предоплаты 38,14 руб. = 250 руб. \times 18% / 118%, исчисленная сумма НДС при отгрузке имущества 36 руб. = (354 руб. - 118 руб.) \times 18% / 118%, последующая окончательная оплата отгруженного имущества составила 104 руб. = 354 руб. - 250 руб.

Д-т 51 - К-т 62 - +250 руб.

Д-т 62 - К-т 68 - +38,14 руб.

Д-т 91 - К-т 01 - +118 руб.

Д-т 68 - К-т 62 - +38,14 руб.

Д-т 62 - К-т 91 - +354 руб.

Д-т 91 - К-т 68 - +36 руб.

Д-т 51 - К-т 62 - +104 руб.

Согласно п. 7 ст. 154 НК РФ при реализации товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены, залоговые цены данной тары не включаются в налоговую базу в случае, если указанная тара подлежит возврату продавцу.

Если многооборотная тара возвращается продавцу по залоговым ценам

Д-т 90 - К-т 41 - отгружен (передан) товар по фактическим затратам на приобретение без учета стоимости возвратной тары;

Д-т 62 - К-т 90 - отпускная стоимость товара с учетом НДС и без учета стоимости возвратной тары;

Д-т 62 - К-т 10 - предъявлена покупателю залоговая стоимость возвратной тары с НДС, по которой она учитывается на балансе продавца;

Д-т 90 - К-т 68 - сумма НДС, указанная в счете-фактуре, по отгруженным товарам без учета стоимости возвратной тары.

После возврата многооборотной тары продавцу:

Д-т 10 - К-т 62 - залоговая стоимость возвратной тары с НДС, по которой она была предъявлена покупателю и учитывается на балансе продавца.

Если многооборотная тара по какой-либо причине не возвращается продавцу

Д-т 90 - К-т 41 - отгружен (передан) товар по фактическим затратам на приобретение без учета стоимости возвратной тары;

Д-т 62 - К-т 90 - отпускная стоимость товара с учетом НДС и без учета стоимости возвратной тары

Д-т 62 - К-т 10 - предъявлена покупателю залоговая стоимость возвратной тары с НДС, по которой она учитывается на балансе продавца;

Д-т 90 - К-т 68 - сумма НДС по отгруженным товарам без учета стоимости возвратной тары.

После получения уведомления о невозможности возврата многооборотной тары или истечения срока возврата, установленного договором поставки:

Д-т 62 - К-т 10 сторно - сторнируется предъявленная покупателю залоговая стоимость возвратной тары с НДС, по которой она учитывается на балансе продавца;

Д-т 19 - К-т 10 - выделяется сумма НДС, уплаченная при первоначальном приобретении тары (по счету-фактуре поставщика) (если тара собственного производства, то указанная проводка не делается);

Д-т 68 - К-т 19 - произведен вычет выделенной суммы НДС, уплаченной поставщику (с 1 января 2006 года - предъявленной поставщиком) при первоначальном приобретении тары (ст. 171, ст. 172 НК РФ) (если тара собственного производства, то указанная проводка не делается);

Д-т 91 - К-т 10 - балансовая стоимость тары без НДС;

Д-т 62 - К-т 91 - отражена реализация тары по залоговым ценам, включающим НДС;

Д-т 91 - К-т 68 - сумма НДС со стоимости возвратной тары исходя из залоговых цен.

2. Внутреннее потребление товаров, работ, услуг, затраты по которым не относятся на расходы, учитываемые при исчислении налога на прибыль

Согласно подп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций, признается объектом налогообложения НДС. Согласно п. 1 ст. 159 НК РФ налоговая база в этом случае определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии - исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) и без включения в них НДС. В соответствии с п. 11 ст. 167 НК РФ момент определения налоговой базы при передаче товаров (выполнения работ, оказания услуг) для собственных нужд определяется как день совершения указанной передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг). При этом следует отметить, что налогоплательщики согласно ст. 171 и ст. 172 НК РФ сохраняют право на налоговый вычет сумм НДС, предъявленных к оплате поставщиками этих товаров (работ, услуг), впоследствии передаваемых организацией для собственных нужд, не учитываемых в расходах при исчислении налога на прибыль.

В бухгалтерском учете начисление НДС в кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом» субсчет «Расчеты по НДС» должно осуществляться за счет собственных источников организации.

Д-т 91 - К-т 68 - начислен НДС на стоимость переданных для собственных нужд товаров (работ, услуг), расходы по которым не принимаются к вычету при

исчислении налога на прибыль организаций, исходя из цен идентичных товаров, а при их отсутствии - из рыночных цен.

Пример:

Предприятием приобретены для офисного помещения ароматизатор воздуха, стоимость которого не учитывается в расходах при исчислении налога на прибыль организаций. Согласно счета-фактуры поставщика стоимость ароматизатора составила 118 руб., в том числе НДС 18 руб. Ранее организация приобретала аналогичные ароматизаторы по цене 150 руб. без учета НДС. При передаче ароматизатора в офис для эксплуатации исчисленная сумма НДС с налоговой базы составила 27 руб. = 150 руб. x 18%.

Д-т 10 - К-т 60 - +100 руб.

Д-т 19 - К-т 60 - +18 руб.

Д-т 68 - К-т 19 - +18 руб.

Д-т 26 - К-т 10 - +100 руб.

Д-т 91 - К-т 68 - +27 руб.

3. Реализация товаров через комиссионера

Для всех налогоплательщиков схема бухгалтерских проводок может быть следующей:

На дату отгрузки (передачи) товара комиссионеру (поверенному или агенту) для реализации:

Д-т 45 - К-т 43 (41, 10, 01, т.п.) - передан товар посреднику для дальнейшей реализации (по фактической себестоимости).

На дату отгрузки (передачи) товара комиссионером покупателю (по уведомлению посредника):

Д-т 90 (91) - К-т 45 - отражена себестоимость реализованного товара;

Д-т 62 - К-т 90 (91) - отражена отпускная стоимость товара, предъявленная к оплате покупателю, в том числе НДС;

Д-т 90 (91) - К-т 68 - сумма НДС на отгруженный покупателю товар, подлежащая уплате в бюджет, указанная в счете-фактуре (ст. 169 НК РФ), выписанной посредником покупателю.

После поступления денежных средств от покупателя на счет комиссионера в оплату отгруженного товара (по уведомлению посредника):

Д-т 76/посред - К-т 62 - закрыта задолженность покупателя по оплате отгруженного товара и сформирована задолженность комиссионера по перечислению организации-комитенту полученной выручки.

Перечислены денежные средства полученной выручки со счета комиссионера на счет организации-комитента:

Д-т 51 - К-т 76/посред - погашена задолженность комиссионера по перечислению организации-комитенту полученной выручки.

4. Уступка права требования

Для всех налогоплательщиков схема бухгалтерских проводок может быть следующей:

На дату отгрузки (передачи) товара (работ, услуг) (сформирована дебиторская задолженность по оплате отгруженных товаров):

Д-т 62 - К-т 90 (91) - отгружен товар, в том числе НДС;

Д-т 90 (91) - К-т 68 - сумма НДС на отгруженный товар, подлежащая уплате в бюджет, указанная в счете-фактуре (ст. 169 НК РФ).

В случае передачи права денежного требования дебиторской задолженности третьему лицу на основании договора в счет собственной задолженности перед поставщиком:

Д-т 60 - К-т 62 - погашена дебиторская задолженность за отгруженный товар и кредиторская задолженность перед поставщиком.

Если сумма закрытой кредиторской задолженности превышает сумму погашенной дебиторской задолженности:

Д-т 62 - К-т 91 - разница между закрытой кредиторской задолженностью и погашенной дебиторской задолженностью;

Д-т 91 - К-т 68 - сумма НДС с указанной разницы по ставке 18% разделить на 118% (10% разделить на 110%).

Если сумма закрытой кредиторской задолженности меньше суммы погашенной дебиторской задолженности:

Д-т 91 - К-т 62 - разница между закрытой кредиторской задолженностью и погашенной дебиторской задолженностью.

В случае передачи права требования дебиторской задолженности третьему лицу на основании договора в счет оплаты этой уступки денежными средствами:

Д-т 76/прочие - К-т 62 - погашена дебиторская задолженность за отгруженный товар и сформирована кредиторская задолженность перед налогоплательщиком по оплате уступки.

После оплаты новым кредитором полученной уступки права:

Д-т 51 - К-т 76/прочие - погашена кредиторская задолженность перед налогоплательщиком по оплате уступки.

Если по договору уступки сумма кредиторской задолженности по оплате уступки превышает сумму погашаемой дебиторской задолженности:

Д-т 62 - К-т 91 - разница между кредиторской и дебиторской задолженностью;

Д-т 91 - К-т 68 - сумма НДС с указанной разницы по ставке 18% разделить на 118% (10% разделить на 110%).

Если сумма кредиторской задолженности по оплате уступки меньше суммы погашенной дебиторской задолженности:

Д-т 91 - К-т 62 - разница между оплатой и погашенной дебиторской задолженностью.

5. Порядок бухгалтерского учета налоговых вычетов по НДС

Начиная с 2006 года вычетам подлежат:

- суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории РФ;
- суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.
- наличие счета-фактуры и факта принятия на учет товаров (работ, услуг).

Отметим, что при введении механизма налоговых вычетов «по предъявлению» еще более возрастает роль счетов-фактур как основного налогового документа, необходимого для вычета налога. Именно поэтому данному вопросу следует уделять особое внимание, поскольку самые незначительные отклонения от установленного порядка оформления счетов-фактур будут являться основанием для отказа в налоговом вычете.

Схема бухгалтерских проводок будет следующей:

Если момент получения товаров (работ, услуг) предшествует моменту их оплаты поставщику:

В момент оприходования (принятия на учет) товаров, материалов, работ, услуг:

Д-т 10 (41, 20, 44) - К-т 60 - получены (приняты на учет) товары (работы, услуги) от поставщика согласно счету-фактуре (без НДС);

Д-т 19 - К-т 60 - выделен НДС согласно счету-фактуре поставщика по полученным (принятым на учет) товарам (работам, услугам).

Д-т 68 - К-т 19 - произведен вычет предъявленного НДС согласно счету-фактуре поставщика по полученным ТМЦ (работам, услугам).

В момент оплаты счета поставщика (погашения кредиторской задолженности):

Д-т 60 - К-т 51 - оплачен счет-фактура поставщика.

Если момент оплаты товаров предшествует моменту их получения:

В момент оплаты счета поставщика (предварительная оплата):

Д-т 60 - К-т 51 - оплачен счет поставщика.

В момент оприходования (принятия на учет) товаров, материалов, работ, услуг:

Д-т 10 (41, 20, 44) - К-т 60 - получены (приняты на учет) товары (работы, услуги) от поставщика согласно счету-фактуре (без НДС);

Д-т 19 - К-т 60 - выделен НДС согласно счету-фактуре поставщика по полученным (принятым на учет) товарам (работам, услугам);

Д-т 68 - К-т 19 - произведен вычет предъявленного НДС согласно счету-фактуре поставщика по полученным ТМЦ (работам, услугам).

Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении *основных средств и нематериальных активов*, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, за исключением случаев, предусмотренных п. 2 ст. 170 НК РФ, производятся в

полном объеме после принятия на учет данных основных средств и нематериальных активов. Особенности применения вычетов сумм налога, указанных в п. 6 ст. 171 НК РФ и связанных со строительно-монтажными работами и капитальным строительством, установлены пунктом 5 ст. 172 НК РФ и рассмотрены нами отдельно.

Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета предусмотрено, что сформированная по дебету счета 08 «Капитальные вложения» первоначальная стоимость объектов основных средств и нематериальных активов после принятия в эксплуатацию и оформления в установленном порядке списывается со счета 08 в дебет счетов 01, 03, 04. В этот момент считается, что основные средства и нематериальные активы приняты к бухгалтерскому учету.

В момент приобретения основных средств:

Д-т 60 - К-т 51 - оплачен счет-фактура поставщика.

Д-т 08 - К-т 60 - получены основные средства у поставщика согласно счету-фактуре (без НДС);

Д-т 19 - К-т 60 - выделен НДС согласно счету-фактуре поставщика по полученным основным средствам;

В момент принятия на учет приобретенных основных средств:

Д-т 01 - К-т 08 - приняты на учет приобретенные основные средства согласно оформленным первичным документам;

Д-т 68 - К-т 19 - произведен вычет НДС, предъявленного поставщиком по полученным основным средствам.

Согласно п. 2 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, уплаченные налогоплательщиком *при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ (за исключением товаров, предусмотренных п. 2 ст. 170 НК РФ), а также товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.*

В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ вышеуказанные налоговые вычеты производятся на основании документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Кроме того, право на вычет предоставляется после принятия на учет ввезенных импортных товаров (работ, услуг).

Д-т 10 (41, 20, 44) - К-т 60 - получены (приняты на учет) импортные товары по фактическим расходам на их приобретение (по контрактной стоимости с учетом таможенных платежей и сборов) без НДС;

Д-т 19 - К-т 76 - таможенными органами начислена сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет при ввозе товаров на территорию РФ;

Д-т 76 - К-т 51 - фактически уплачена начисленная таможенниками сумма НДС на импортный товар;

Д-т 68 - К-т 19 - произведен вычет НДС, уплаченного на таможне по ввезенным импортным товарам (материалам, работам, услугам).

Д-т 60 - К-т 52 (51) - фактически погашена задолженность перед поставщиком за поставленный товар (работы, услуги)

Согласно п. 5 ст. 171 НК РФ вычета подлежат суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, *в случае возврата этих товаров* (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них. Вычетам подлежат также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг).

На основании п. 4 ст. 172 НК РФ указанные вычеты сумм налога производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа.

Схема проводок:

Д-т 62 - К-т 90 (сторно) - откорректирована (сторнирована) ранее отраженная выручка от реализации товаров (работ, услуг), предъявленная к оплате (оплаченная) покупателями с учетом НДС;

Д-т 90 - К-т 43 (41, 20) (сторно) - откорректирована (сторнирована) ранее отраженная себестоимость возвращенных товаров (работ, услуг);

Д-т 68 - К-т 90 - произведен вычет НДС, ранее уплаченного в бюджет с реализации возвращенных товаров.

Согласно п. 8 ст. 171 НК РФ вычета подлежат суммы налога, исчисленные и уплаченные налогоплательщиком *с сумм авансовых или иных платежей*, полученных в счет предстоящих поставок товаров. При этом согласно п. 6 ст. 172 НК РФ указанные вычеты производятся после даты реализации соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг).

В случае расторжения договора и возврата предоплаты:

В момент получения предоплаты

Д-т 51 - К-т 62 - получена предварительная оплата по договору;

Д-т 62 - К-т 68 - исчислен НДС по ставке, рассчитываемой как отношение 18% к 118% или 10% к 110%, с полученной предоплаты.

Д-т 68 - К-т 51 - НДС, исчисленный с полученной предоплаты, включен в налоговую декларацию текущего налогового периода и уплачен в бюджет.

В момент расторжения договора (также и в случае изменения условий договора)

Д-т 62 - К-т 51 - возврат ранее полученной предварительной оплаты по договору;

Д-т 68 - К-т 62 - произведен вычет НДС, ранее уплаченного в бюджет с суммы полученной предоплаты.

В случае отгрузки продукции в счет полученной предоплаты (в том числе в рамках одного налогового периода):

В момент получения предоплаты

Д-т 51 - К-т 62 - получена предварительная оплата по договору;

Д-т 62 - К-т 68 - исчислен НДС по ставке, рассчитываемой как отношение 18% к 118% или 10% к 110%, с полученной предоплаты.

На дату отгрузки товаров (закрыта задолженность покупателя за отгруженную продукцию ранее полученной предварительной оплатой)

Д-т 62 - К-т 90 - отгружена продукция, в том числе НДС;

Д-т 90 - К-т 68 - сумма НДС на отгруженную продукцию, подлежащая уплате в бюджет;

Д-т 68 - К-т 62 - произведен вычет НДС, ранее исчисленного к уплате в бюджет с суммы полученной предоплаты.

Согласно п. 7 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, уплаченные *по расходам на командировки* (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. При этом в случае, если в соответствии с главой 25 НК РФ расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы НДС по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам. Следует отметить, что согласно ст. 264 главы 25 НК РФ командировочные расходы нормируются только в отношении выплаты суточных, а представительские расходы принимаются для целей налогообложения прибыли в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за отчетный (налоговый) период.

Д-т 26 (20, 44) - К-т 71 - сумма произведенных командировочных и представительских расходов без НДС согласно приложенных к авансовому отчету оправдательных документов;

Д-т 19 - К-т 71 - выделена сумма НДС, указанная в оправдательных документах, приложенных к авансовому отчету;

Д-т 68 - К-т 19 - при наличии счета-фактуры произведен вычет НДС с командировочных и представительских расходов в пределах установленных норм этих расходов;

Д-т 91 - К-т 19 - остаток суммы НДС с командировочных и представительских расходов сверх установленных норм, а также вся сумма НДС, указанная в оправдательных документах, но не подтвержденная счетом-фактурой, списывается за счет собственных источников предприятия.

6. Исчисление и уплата в бюджет налога при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) или договором доверительного управления имуществом на территории Российской Федерации

Согласно п. 1 ст. 174.1 НК РФ ведение общего учета операций возлагается на участника товарищества, которым являются российская организация либо индивидуальный предприниматель, или на доверительного управляющего. Именно на это лицо и возлагаются обязанности налогоплательщика.

При этом следует учитывать, что согласно п. 2 рассматриваемой статьи именно этот участник товарищества или доверительный управляющий при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав в рамках указанных договоров обязан выставить соответствующие счета-фактуры в общеустановленном порядке.

Что касается налоговых вычетов, то в соответствии с п. 3 налоговый вычет предоставляется только указанному участнику товарищества либо доверительному управляющему при наличии счетов-фактур, выставленных продавцами этим лицам. На данное правило следует обратить особое внимание, поскольку, например, в рамках совместной деятельности часто имеют место случаи оплаты материалов участником, не ведущим общие дела, с последующей передачей в совместную деятельность. При подобных операциях право на вычет утрачивается. Поэтому следует понимать, что все операции необходимо оформлять через участника, ведущего общие дела.

Более того, в ситуации, когда участник, ведущий общие дела, осуществляет иную деятельность, право на вычет возникает только при наличии отдельного учета товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав, используемых при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) или договором доверительного управления имуществом и используемых им при осуществлении иной деятельности. Это требование, как правило, автоматически выполняется при ведении отдельного баланса совместной деятельности или доверительного управления имуществом. В то же время необходимо помнить, что действующими стандартами бухгалтерского учета (ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности») не всегда предусматривается обязательное ведение отдельного баланса, в частности, в случаях совместно осуществляемых операций или совместно используемых активов. Между тем организация отдельного учета необходима.

С учетом изложенного при заключении договора о совместной деятельности или договора доверительного управления имуществом необходимо помнить о следующих особенностях налогообложения:

1. Общие дела должен вести один участник или доверительный управляющий - российская организация или индивидуальный предприниматель;
2. Все операции реализации и приобретения товаров следует оформлять на этого участника, ведущего общие дела, или доверительного управляющего;
3. В случае если у участника, ведущего общие дела, или у доверительного управляющего имеется иная деятельность, то следует обеспечить отдельный

учет операций, осуществляемых в рамках этой деятельности и в интересах исполнения договоров совместной деятельности или доверительного управления имуществом.

В бухгалтерском учете может применяться следующая схема проводок (на примере исполнения договора совместной деятельности):

У участника, ведущего общие дела (на отдельном балансе совместной деятельности):

Д-т 51 - К-т 75/1 - участниками внесены активы в счет вклада в совместную деятельность

Д-т 75/1 - К-т 80 - участниками внесены активы в счет вклада в совместную деятельность. Сформированы вклады товарищей.

Д-т 41 - К-т 60 - получены (приняты на учет) товары от поставщика согласно счету-фактуре (без НДС);

Д-т 19 - К-т 60 - выделен НДС согласно счету-фактуре поставщика по полученным (принятым на учет) товарам, выписанному на имя участника совместной деятельности, ведущего общие дела.

Д-т 68 - К-т 19 - произведен вычет предъявленного НДС согласно счету-фактуре поставщика по полученным ТМЦ (работам, услугам).

Д-т 62 - К-т 90 - отгружен товар, в том числе НДС;

Д-т 90 - К-т 68 - сумма НДС на отгруженный товар, подлежащая уплате в бюджет, указанная в счете-фактуре, который составлен от имени участника совместной деятельности, ведущего общие дела.

Д-т 68 - К-т 51 - на основании составленной налоговой декларации по операциям в рамках договора совместной деятельности участником, ведущим общие дела, перечислен в бюджет НДС как разница между суммами НДС, исчисленными к уплате в бюджет, и налоговыми вычетами по НДС.

Д-т 99 - К-т 75/2 - отражены причитающиеся участниками к распределению доходы от совместной деятельности (будут облагаться у участников налогом на прибыль). Налоговые обязательства по НДС участникам не передаются.

У других участников совместной деятельности:

Д-т 58/4 - К-т 51 - внесены активы в счет вклада в совместную деятельность.

Д-т 76/3 - К-т 91 - отражены причитающиеся к получению доходы от совместной деятельности, подлежащие налогообложению налогом на прибыль организаций. НДС не исчисляется.

7. Передача имущества в качестве вклада в уставный капитал

Согласно подп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ не признаются объектом налогообложения НДС операции, указанные в п. 3 ст. 39 НК РФ, в частности, передача имущества, если такая передачи носит инвестиционный характер, в том числе вклады в уставный капитал.

Соответственно, при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал счета-фактуры передающей стороной не выписываются (ст. 168 и ст. 169 НК РФ).

Согласно подп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территорию Российской Федерации, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в случаях, в частности, приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, для производства и (или) реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ, если иное не установлено настоящей главой.

В то же время, с 1 января 2006 года согласно подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам в порядке, предусмотренном настоящей главой, подлежат восстановлению налогоплательщиком в случаях передачи имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов - в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Суммы налога, подлежащие восстановлению в соответствии с настоящим подпунктом, не включаются в стоимость имущества, нематериальных активов и имущественных прав и подлежат налоговому вычету у принимающей организации в порядке, установленном настоящей главой.

При этом сумма восстановленного налога указывается в документах, которыми оформляется передача указанных имущества, нематериальных активов и имущественных прав.

Аналогичная норма включена и в п. 11 ст. 171 НК РФ, согласно которому вычетам у налогоплательщика, получившего в качестве вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал (фонд) имущество, нематериальные активы и имущественные права, подлежат суммы налога, которые были восстановлены акционером (участником, пайщиком) в порядке, установленном п. 3 ст. 170 НК РФ, в случае их использования для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ.

Обращаем внимание на то, что право на вычет возникает только в случае использования полученного имущества в облагаемых НДС операциях. В противном случае, действует требование п. 2 ст. 170 НК РФ об учете «входящего» НДС в стоимости полученного имущества.

Согласно п. 8 ст. 172 НК РФ вычеты сумм налога, указанных в п. 11 ст. 171 НК РФ, производятся после принятия на учет имущества, в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав, полученных в качестве оплаты вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал (фонд).

Хотелось бы отметить, что по действующей совокупности норм п. 2 и п. 3 ст. 170 и п. 11 ст. 171 НК РФ следует, что вычеты налога у стороны, получающей имущество в качестве вклада в уставный капитал, возможны только в случае, если передающая сторона произвела операцию восстановления ранее примененных ею вычетов по этому имуществу.

А вот в ситуации когда акционер (участник) изначально приобрел имущество с целью внесения в уставный капитал учреждаемой организации, должен действовать п. 2 ст. 170 НК РФ, согласно которому «входящий» НДС акционером не может быть принят к вычету, а должен учитываться в стоимости такого имущества, соответственно, акционер при передаче имущества не должен восстанавливать НДС, а значит принимающая сторона не имеет право на налоговый вычет по полученному имуществу, даже если в документах, сопровождающих передачу, НДС будет указан.

У стороны, передающей имущество в качестве вклада в уставный капитал (на примере передачи основного средства):

Д-т 01/выб. - К-т 01 - списывается первоначальная (восстановительная) стоимость передаваемого основного средства;

Д-т 02 - К-т 01/выб. - списывается сумма начисленной амортизации передаваемых основных средств;

Д-т 01/выб. - К-т 68 - восстанавливается сумма ранее примененного налогового вычета по НДС в размере, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости основного средства без учета переоценки. Указанная сумма должна быть выделана в документах, которыми оформляется передача указанного основного средства.

Д-т 91 - К-т 01/выб. - списывается финансовый результат выбытия основного средства;

Д-т 58/1 - К-т 91 - формируется стоимость финансовых вложений в виде вклада в уставный капитал, равная стоимости переданного основного средства, собранной на счете 01/выб. (т.е. по фактически произведенным расходам, независимо от оценки этого вклада в учредительных документах).

У стороны, принимающей имущество в качестве вклада в уставный капитал (на примере получения основного средства):

Д-т 08 - К-т 75 - учитывается первоначальная стоимость полученного основного средства в размере денежной оценки, согласованной учредителями (может быть не равна размеру вклада по бухгалтерскому учету передающей стороны)

Д-т 19 - К-т 75 - отражается право на налоговый вычет восстановленной акционером суммы НДС, выделенной в документах, которыми оформляется передача основного средства.

Д-т 01 - К-т 08 - принимается на учет полученное основное средство, используемое для облагаемых НДС операций.

Д-т 68 - К-т 19 - налоговый вычет восстановленной акционером суммы НДС, выделенной в документах, которыми оформляется передача основного средства.

2. Бухгалтерский учет по налогу на прибыль

В результате формирования данных налогового учета по правилам главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ определяется налоговая база, т.е. налогооблагаемая прибыль (ст. 274 НК РФ). В результате умножения данного показателя на соответствующую ставку (ст. 284 НК РФ) исчисляется налог на прибыль, причитающийся к уплате в бюджет за отчетный (налоговый) период. Согласно ст. 285 НК РФ налоговым периодом по налогу на прибыль считается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года. При этом для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, отчетными периодами признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Согласно ст. 286 НК РФ все налогоплательщики, формирующие налогооблагаемую прибыль, обязаны в течение налогового периода уплачивать в бюджет ежемесячно или ежеквартально авансовые платежи налога. При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет за очередной отчетный период, а также сумма налога по итогам налогового периода, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей.

1. Для налогоплательщиков, установивших в учетной политике отчетные периоды как первый квартал, полугодие и девять месяцев

Первый квартал:

Д-т 68 К-т 51 - перечислены в бюджет ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль за первый квартал (если такая обязанность для предприятия установлена).

Д-т 99 К-т 68 - исчислен налог на прибыль по налоговой декларации за первый квартал.

Второй квартал:

Д-т 68 К-т 51 - перечислен в бюджет авансовый платеж по налогу за первый квартал (доплата) в размере фактически исчисленного налога за первый квартал за минусом фактически внесенных в первом квартале ежемесячных авансовых платежей.

Д-т 68 К-т 51 - перечислены в бюджет ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль за второй квартал (если такая обязанность для предприятия установлена).

Д-т 99 К-т 68 - начислен налог на прибыль за второй квартал в размере суммы налога, исчисленного исходя из налоговой базы по налоговой декларации за полугодие, за минусом суммы налога, исчисленной по налоговой декларации за первый квартал.

Третий квартал:

Д-т 68 К-т 51 - перечислен в бюджет авансовый платеж по налогу за полугодие (доплата) в размере фактически исчисленного налога за полугодие за минусом фактически внесенных в первом полугодии авансовых платежей (в том числе ежемесячных).

Д-т 68 К-т 51 - перечислены в бюджет ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль за третий квартал (если такая обязанность для предприятия установлена).

Д-т 99 К-т 68 - начислен налог на прибыль за третий квартал в размере суммы налога, исчисленного исходя из налоговой базы по налоговой декларации за 9 месяцев, за минусом суммы налога, исчисленной по налоговой декларации за полугодие.

Четвертый квартал:

Д-т 68 К-т 51 - перечислен в бюджет авансовый платеж по налогу за 9 месяцев (доплата) в размере фактически исчисленного налога за 9 месяцев за минусом фактически внесенных за 9 месяцев авансовых платежей (в том числе ежемесячных).

Д-т 68 К-т 51 - перечислены в бюджет ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль за четвертый квартал (если такая обязанность для предприятия установлена).

Д-т 99 К-т 68 - начислен налог на прибыль за четвертый квартал в размере суммы налога, исчисленного исходя из налоговой базы по налоговой декларации за год, за минусом суммы налога, исчисленной по налоговой декларации за 9 месяцев.

Первый квартал следующего календарного года:

Д-т 68 К-т 51 - перечислен в бюджет налог на прибыль за год (доплата) в размере фактически исчисленного налога за год за минусом фактически внесенных за год авансовых платежей (в том числе ежемесячных)

2. Для налогоплательщиков, установивших в учетной политике отчетные периоды как месяц, два месяца, три месяца и т.д. до конца календарного года

Январь:

Д-т 99 К-т 68 - исчислен налог на прибыль по налоговой декларации за январь.

Февраль:

Д-т 68 К-т 51 - перечислен в бюджет авансовый платеж по налогу за январь в размере фактически исчисленного налога за январь.

Д-т 99 К-т 68 - начислен налог на прибыль за февраль в размере суммы налога, исчисленного исходя из налоговой базы по налоговой декларации за январь-февраль, за минусом суммы налога, исчисленной по налоговой декларации за январь.

Март:

Д-т 68 К-т 51 - перечислен в бюджет авансовый платеж по налогу за январь-февраль (доплата) в размере фактически исчисленного налога за январь-февраль за минусом фактически внесенного в феврале авансового платежа

Д-т 99 К-т 68 - начислен налог на прибыль за март в размере суммы налога, исчисленного исходя из налоговой базы по налоговой декларации за январь-март, за минусом суммы налога, исчисленной по налоговой декларации за январь-февраль.

И так далее.

3. Отражение в бухгалтерском учете исчисленного по налоговой декларации налога на прибыль (ПБУ 18/02).

С 1 января 2003 года согласно ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» утв. Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 114н (далее по тексту - ПБУ 18/02), порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности фактически исчисленного и причитающегося к уплате в бюджет на основании налоговой декларации налога на прибыль изменился.

ПБУ 18/02 устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организаций, а также определяет взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету РФ (бухгалтерская прибыль (убыток)), и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период (налогооблагаемая прибыль (убыток)), рассчитанной в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах.

Применение ПБУ 18/02 позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

ПБУ 18/02 предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Приказом Минфина РФ от 07.05.2003 г. N 38н в План счетов бухгалтерского учета и Инструкцию по его применению внесены дополнения и изменения, которые должны применяться, начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 год. Так раздел I «Внеоборотные активы» дополнен счетом 09 «Отложенные налоговые активы», а раздел VI «Расчеты» - счетом 77 «Отложенные налоговые обязательства».

В инструкции по применению данных счетов предусмотрено следующее:

По дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается отложенный налоговый актив, увеличивающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода. По кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода. Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается с кредита счета 09 «Отложенные налоговые активы» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

По кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается отложенный налог, уменьшающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода. По дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств, в счет начислений налога на прибыль отчетного периода. Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается с дебета счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

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

Кроме того, в характеристику счета 99 «Прибыли и убытки» указанным выше Письмом N 38н внесены изменения, заменяющие слова «начисленные платежи налога на прибыль» на слова «суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств».

Д-т 99 субсчет «Условный расход (доход)» К-т 68 субсчет «Налог на прибыль» - Условный расход по налогу на прибыль (бухгалтерскую прибыль за отчетный период умножить на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату). Если в балансе выявлен бухгалтерский убыток, то аналогично рассчитывается условный доход по налогу на прибыль и отражается обратной проводкой.

Д-т 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство» К-т 68 субсчет «Налог на прибыль» - Постоянное налоговое обязательство (возникает в результате того, что какие-либо доходы или расходы влияют на финансовые результаты отчетного

периода в бухгалтерском учете, но по правилам главы 25 НК РФ никогда не будут учтены в целях налогообложения. Эти отклонения в бухгалтерском учете должны быть отражены обособленно в аналитическом учете соответствующих счетов учета активов и обязательств). Если постоянная разница возникает в отношении доходов, отражаемых в бухгалтерском учете и влияющих на финансовые результаты отчетного периода, но никогда не учитываемых в целях налогообложения, то постоянное налоговое обязательство исчисляется аналогично и отражается обратной проводкой.

Д-т 09 «Отложенный налоговый актив» К-т 68 субсчет «Налог на прибыль» - Отложенный налоговый актив (возникает в результате того, что определенные расходы отчетного периода, влияющие на уменьшение финансовых результатов в бухгалтерском учете, в целях налогообложения будут учтены в последующих отчетных периодах в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль. Эти отклонения в бухгалтерском учете должны быть отражены обособленно в аналитическом учете соответствующих счетов учета активов и обязательств.)

Д-т 68 субсчет «Налог на прибыль» К-т 77 «Отложенное налоговое обязательство» - Отложенное налоговое обязательство (возникает в результате того, что определенные доходы или расходы отчетного периода, влияющие на увеличение финансовых результатов в бухгалтерском учете, в целях налогообложения будут учтены в последующих отчетных периодах в увеличение налоговой базы по налогу на прибыль. Эти отклонения в бухгалтерском учете должны быть отражены обособленно в аналитическом учете соответствующих счетов учета активов и обязательств).

Пример:

1) Бухгалтерскую прибыль за отчетный период 126 110 руб. умножить на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату, 24%. Таким образом, рассчитан условный расход по налогу на прибыль за отчетный период в сумме 30 266,4 руб.

2) Постоянная разница, возникшая в отчетном периоде (например, превышение нормативов) 3000 руб. умножается на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату, 24%. Таким образом, рассчитано постоянное налоговое обязательство 720 руб.

3) Вычитаемая временная разница, возникшая в отчетном периоде (например, в бухгалтерском учете амортизации отнесено на расходы больше, чем в целях налогообложения прибыли) 2000 руб. умножается на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату, 24%. Таким образом, рассчитан отложенный налоговый актив 480 руб.

4) Налогооблагаемая временная разница, возникшая в отчетном периоде (например, в бухгалтерском учете доход отражен, а в целях налогообложения не учтен) 2500 руб. умножается на ставку налога на прибыль, действующую на

отчетную дату, 24%. Таким образом, рассчитано отложенное налоговое обязательство 600 руб.

Д-т 99/усл.расх. К-т 68 +30 266,4 руб.

Д-т 99/пост.обяз. К-т 68 +720 руб.

Д-т 09 К-т 68 +480 руб.

Д-т 68 К-т 77 +600 руб.

В результате сделанных бухгалтерских проводок формируются показатели бухгалтерской и налоговой отчетности:

По текущему налогу на прибыль отчетного периода итоговая сумма 30 866,4 руб. формируется по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (налог начислен к уплате в бюджет). Если налог по декларации подлежит возврату из бюджета, то итоговая сумма сложится по дебету 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Чистая прибыль предприятия уменьшается на сумму 30 986,4 руб. начисленного по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» налога на прибыль и отражается в Отчете о прибылях и убытках.

Отложенный налоговый актив в сумме 480 руб. по дебету счета 09 «Отложенный налоговый актив» отражается в 1 разделе баланса в составе внеоборотных активов.

Отложенное налоговое обязательство в сумме 600 руб. по кредиту счета 77 «Отложенное налоговое обязательство» отражается в разделе 5 пассива баланса в составе краткосрочных обязательств.

Таким образом, сумма налога на прибыль, составляющая фактическое обязательство предприятия перед бюджетом за отчетный период и отраженная в налоговой декларации (30 866,4 руб.), при реализации требований ПБУ 18/02 не совпадает с суммой налога (30 986,4 руб.), отраженной по стр. 150 Отчета о прибылях и убытках, уменьшающей бухгалтерскую прибыль предприятия за этот же период, которая и подлежит распределению учредителями (стр. 190 Отчета о прибылях и убытках).

При этом возможна ситуация как в сторону завышения, так и в сторону занижения чистой балансовой прибыли, остающейся в распоряжении собственников предприятия за отчетный период, на разницу между реальным расходом в виде уплачиваемого налога на прибыль в бюджет и расходом по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» по бухгалтерской отчетности. В последующие года (отчетные периоды) указанная разница может сложиться в обратную сторону и фактические доходы акционеров (недополученные или излишне начисленные за предыдущий отчетный год) должны быть выровнены. Отложенные на будущее суммы прибыли или убытков могут быть оценены путем анализа отраженных в балансе остатков по счетам 09 «Отложенный налоговый актив» и 77 «Отложенное налоговое обязательство».

Вопросы и тесты для контроля усвоения материала

ВОПРОСЫ ДЛЯ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ ПО НДС

1. Дайте общую экономическую характеристику налога на добавленную стоимость.
2. Охарактеризуйте понятие "добавленная стоимость". Является ли элементом НДС добавленная стоимость?
3. Приведите нормативную базу по исчислению налога на добавленную стоимость.
4. Охарактеризуйте индивидуальных предпринимателей как плательщиков НДС.
5. Какие операции в отношении НДС не признаются реализацией товаров?
6. Укажите особенности определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг).
7. Назовите виды и размеры ставок, по которым исчисляется НДС.
8. Охарактеризуйте особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации.
9. Приведите перечень налоговых вычетов, установленных законодательством по НДС.
10. Какие изменения и дополнения в отношении НДС внесены Налоговым кодексом РФ?
11. Дайте характеристику основных элементов НДС.
12. Оцените перспективы применения НДС в налоговой системе РФ.

ТЕСТЫ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ ПО НДС

1. Плательщиками НДС являются:
А) Только юридические лица.
Б) Юридические лица и индивидуальные предприниматели без образования юридического лица.
В) Юридические и физические лица.
2. Объектами обложения НДС являются:
А) Реализация товаров на сторону и стоимость добытого подакцизного минерального сырья.
Б) Реализация товаров на сторону и внутри организации на непроизводственные нужды.
В) Реализация валюты организациями, кроме кредитных.
3. Налоговая база по товарам, ввозимым на таможенную территорию РФ

определяется:

- А) Исходя из таможенной стоимости, включая сумму акциза.
- Б) Исходя из таможенной стоимости не включая сумму акциза.
- В) Исходя из таможенной стоимости, увеличенной на сумму таможенной пошлины и акциза.

4. Налоговая база при реализации ценностей, учитываемых вместе с "входящим" НДС, определяется:

- А) Исходя из полной стоимости реализации, включая НДС,
- Б) Исходя из полной стоимости реализации без НДС,
- В) Исходя из разницы между продажной стоимостью (с НДС) и учетной стоимостью.

5. Освобождением от уплаты НДС в 2008 году могут воспользоваться налогоплательщики, имеющим выручку за 3 последовательных налоговых периода:

- А) Не более 2 млн. руб. с НДС,
- Б) Не более 2 млн. руб. без НДС,
- В) Не более 500 тыс. руб. без НДС.

6. Освобождение от уплаты НДС предоставляется:

- А) На срок от 1 месяца до 1 года,
- Б) На 12 месяцев,
- В) На 3 месяца.

7. Ставка НДС при реализации приобретенного права требования составляет:

- А) 18%
- Б) 16,67%
- В) 18% / 180 %
- Г) Не облагается

8. Уплата НДС предприятием, имевшим в 2008 году выручку от реализации за предыдущий квартал в размере 450 тыс. руб. производится:

- А) Ежеквартально, не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом,
- Б) Ежемесячно, не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным,
- В) Согласно принятой учетной политике.

9. Если сумма расходов на производство необлагаемой НДС продукции в очередном налоговом периоде составила 4%, то входящий НДС по тмц, работам и услугам, использованным как в облагаемой, так и в необлагаемой деятельности:

- А) Принимается к вычету в полной сумме,

Б) Принимается к вычету пропорционально доле облагаемой продукции в общей сумме выручки,

В) Не принимается к вычету.

10. Налоговая база по выполненным для собственного потребления строительно-монтажным работам определяется исходя из:

А) Рыночной стоимости аналогичных работ (без НДС),

Б) Фактических затрат по выполненным работам, включая НДС.

В) Фактических затрат по выполненным работам (без НДС).

11. Суммы НДС в 2008 году, уплаченные по материалам, использованным на выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд, принимаются к вычету:

А) После фактической оплаты поставщику,

Б) После принятия на учет объекта завершенного строительства или реализации объекта незавершенного строительства, при условии оплаты поставщику за материалы,

В) После оприходования ценностей и получения счета-фактуры.

12. Налогоплательщик, освобожденный от уплаты НДС, выделил его в счете-фактуре и передал ее покупателю. В этом случае налогоплательщик:

А) Не платит НДС, т.к. освобожден от его уплаты.

Б) Должен заплатить в бюджет сумму НДС, выделенную им в счете-фактуре,

В) Должен руководствоваться своей учетной политикой.

13. Операции, связанные с обращением ценных бумаг:

А) Освобождены от НДС,

Б) облагаются НДС,

В) Освобождены от НДС, кроме брокерских и иных посреднических услуг.

14. Налоговый период по НДС составляет:

А) Календарный год,

Б) Квартал,

В) Квартал или месяц, в зависимости от величины выручки налогоплательщика,

Г) Календарный месяц.

15. Если в счете-фактуре поставщика НДС не выделен, то к налоговому вычету:

А) Он не принимается,

Б) Принимается, если выделен отдельной строкой в платежном поручении,

В) Принимается, если выделен в Договоре с поставщиком.

ВОПРОСЫ ДЛЯ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ ПО АКЦИЗАМ

1. Сформулируйте роль и функции акцизов.
2. Дайте характеристику акцизам с точки зрения источника налога и его роли в формировании цены товаров.
3. Назовите виды ставок по акцизам.
4. Кто является плательщиками акцизов.
5. Охарактеризуйте схему исчисления налога.
6. Каковы особенности обложения акцизами при импорте товаров.

ТЕСТЫ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ ПО АКЦИЗАМ

1. Ставки акцизов могут быть:

- А) Только установленными в процентах,
- Б) Только установленными в фиксированном размере (твердые),
- В) Установленными в процентах и в фиксированном виде,
- Г) Ставки устанавливаются налоговыми органами.

2. Плательщиками акцизов являются:

- А) Автосалон, реализующий отечественные автомобили;
- Б) Ресторан, реализующий коньяк;
- В) Гражданин Иванов (зарегистрированный как ПБОЮЛ), реализующий сигареты;
- Г) Пивной завод, занимающийся производством и реализацией пива.

3. К подакцизным товарам не относятся следующие товары:

- А) Безалкогольное пиво;
- Б) Сигареты без фильтра;
- В) Спиртосодержащая продукция с объемной долей спирта менее 9%;
- Г) Коньячный спирт.

4. Подакцизные товары облагаются акцизами во внешнеэкономической деятельности:

- А) При импорте и экспорте,
- Б) Только при импорте,
- В) Только при экспорте,
- Г) Не облагаются, так как облагаются производители подакцизной продукции.

5. Какое из условий не имеет отношения к принятию суммы акциза к вычету:

- А) Подакцизные ТМЦ оприходованы;

- Б) Сумма акциза выделена отдельной строкой в счет фактуре, или в другом документе (таможенная декларация);
- В) ТМЦ предназначены для производства продовольственных товаров;
- Г) ТМЦ отпущены в производство.

Ответы: 1 – В, 2 – Г, 3 – Г, 4 – Б, 5 – В.

ВОПРОСЫ ДЛЯ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

1. Какова природа налога на прибыль.
2. Какие организации являются плательщиком налога на прибыль.
3. Что является объектом налогообложения по налогу на прибыль.
4. Охарактеризуйте схему исчисления налога.
5. По каким ставкам исчисляется налог на прибыль.
6. На какие группы подразделяются доходы и расходы для исчисления налога.

ТЕСТЫ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

1. Убытки от реализации основных средств:

- А) Уменьшают прибыль,
- Б) Не уменьшают прибыль,
- В) Уменьшают прибыль, но для целей налогообложения восстанавливаются.

2. Не являются плательщиками налога на прибыль:

- А) Центральный банк РФ;
- Б) Страховые организации;
- В) Предприятия применяющие УСН.

3. В состав расходов от внереализационных операций включаются:

- А) Убытки от совместной деятельности;
- Б) Налог на имущество организаций;
- В) ЕНВД.

4. Квартальные авансовые платежи налога на прибыль уплачивают:

- А) Все предприятия,
- Б) Все предприятия, кроме бюджетных учреждений и не перешедших на ежемесячную уплату в бюджет налога на прибыль,
- В) Все предприятия, у которых за предыдущие четыре квартала доход от реализации товаров (работ, услуг) не превысил в среднем 3000000 руб в квартал.

5. Уплата в бюджет ежемесячных авансовых платежей налога на прибыль производится:

- А) До 10-го числа каждого месяца;
- Б) До 15-го числа каждого месяца;
- В) До 28-го числа каждого месяца.

6. Объектом налогообложения по налогу на прибыль признается:

- А) Доходы;
- Б) Доходы, уменьшенные на величину расходов;
- В) Доходы от реализации, уменьшенные на НДС.

7. Организации ведут налоговый учет:

- А) В обязательном порядке;
- Б) Если предусмотрено в учетной политике;
- В) По согласованию с налоговыми органами.

Ответы: 1 – А, 2 – В, 3 – Б, 4 – В, 5 – В, 6 – Б, 7 – А.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая): Федеральный закон от 27.07.06г. №149-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2006. - № 31.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая, главы 21-31): Федеральный закон от 22.07.2008г. № 158 – ФЗ // Нормативные акты для бухгалтера. – 2008. - № 15.
3. Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость: Постановление Правительства РФ от 02.12.00г.-N 914 .
4. О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы - Постановление Правительства РФ от 01 января 2002 г. № 1// Российская газета от 09.01.2002г. - №3.
5. Налоги и налоговое право. Учебно-методическое пособие/ Под ред. А.В. Брызгалина. М.:Аналитика-Пресс, 2007г.
6. Кожин В.Я. Налоги и налоговое планирование. Рекомендации бухгалтеру. Учебно-методическое пособие. – М.: 1 Федеративная книготорговая компания, 2007г. – 256с.
7. Владыка М.В. Сборник задач по налогам и налогообложению. Учебное пособие – М.: Кнорус. – 2006.- 360с.
8. Скворцов О.В. Налоги. Экспресс-курс. М.: ДИС, 2007.- 240с.
9. Кочетков А.И. Анализ налоговых ошибок. Учебное пособие. Часть 2. М.: ДИС, 2006. - 432с.
10. Налог на прибыль организаций. М.: ДИС, 2007. - 256с.
11. Захарьин В.Р. Налоговый учет затрат на производство. М.: ДИС, 2006. - 160с.
12. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение. Учебно-методическое пособие - М.: ИНФРА-М. – 2006. – 400с.
13. Дементьева Н.М. Налоги и налогообложение. Учебно-методический комплекс - Новосибирск: НГУЭУ. – 2005. – 124с.
17. Налог на прибыль: Текст лекций/ сост.М.И. Мигунова, ГОУ ВПО КГТЭИ.- Красноярск, 2006.-37с.

Приложения

Приложение А

Федеральный закон от 22 июля 2008 г. N 158-ФЗ "О внесении изменений в главы 21, 23, 24, 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах"

**Принят Государственной Думой 4 июля 2008 года
Одобен Советом Федерации 11 июля 2008 года**

Статья 1

Внести в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2000, N 32, ст. 3340; 2001, N 1, ст. 18; N 23, ст. 2289; N 33, ст. 3413, 3429; 2002, N 1, ст. 4; N 22, ст. 2026; N 30, ст. 3021, 3027, 3033; 2003, N 1, ст. 2, 6; N 21, ст. 1958; N 28, ст. 2886; N 52, ст. 5030; 2004, N 27, ст. 2711, 2715; N 30, ст. 3088; N 31, ст. 3220, 3231; N 34, ст. 3517, 3518, 3520, 3522, 3525; N 35, ст. 3607; N 41, ст. 3994; 2005, N 1, ст. 30, 38; N 24, ст. 2312; N 27, ст. 2710, 2717; N 30, ст. 3104, 3118, 3128, 3129, 3130; N 42, ст. 5581; 2006, N 3, ст. 280; N 23, ст. 2382; N 31, ст. 3436, 3443, 3450, 3452; N 45, ст. 4627; N 50, ст. 5279, 5286; N 52, ст. 5498; 2007, N 1, ст. 20, 31, 39; N 13, ст. 1465; N 21, ст. 2462; N 22, ст. 2563, 2564; N 23, ст. 2691; N 31, ст. 3991, 4013; N 45, ст. 5416; N 46, ст. 5557; N 49, ст. 6045, 6071; N 50, ст. 6237, 6245; 2008, N 18, ст. 1942) следующие изменения:

б) подпункт 5 пункта 1 статьи 254 изложить в следующей редакции:

"5) на приобретение топлива, воды, энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на производство и (или) приобретение мощности, расходы на трансформацию и передачу энергии;"

7) в части второй статьи 255:

а) в абзаце девятом пункта 16 цифру "3" заменить цифрой "6";

б) дополнить пунктом 24.1 следующего содержания:

Положения пункта 24.1 статьи 255 части второй Налогового кодекса РФ (в редакции настоящего Федерального закона) применяются до 1 января 2012 г.

"24.1) расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 3 процентов суммы расходов на оплату труда;"

8) абзац четвертый пункта 1 статьи 256 изложить в следующей редакции:

"Амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых

улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.";

9) пункт 1 статьи 257 дополнить абзацами следующего содержания:

"Остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, если иное не установлено настоящей главой, определяется по формуле:

$$S_n = S \times (1 - 0,01 \times k)^n,$$

где S_n - остаточная стоимость указанных объектов по истечении n месяцев после их включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);

S - первоначальная (восстановительная) стоимость указанных объектов;

n - число полных месяцев, прошедших со дня включения указанных объектов в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня их исключения из состава этой группы (подгруппы), не считая периода, исчисленного в полных месяцах, в течение которого такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества в соответствии с пунктом 3 статьи 256 настоящего Кодекса;

k - норма амортизации (в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы (подгруппы).";

10) статьи 258 и 259 изложить в следующей редакции:

"Статья 258. Амортизационные группы (подгруппы). Особенности включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп (подгрупп)

1. Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями настоящей статьи и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта увеличился срок его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств срок его полезного использования не увеличился, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, указанные в абзаце первом пункта 1 статьи 256 настоящего Кодекса, амортизируются в следующем порядке:

капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем, амортизируются арендодателем в порядке, установленном настоящей главой;

капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств в соответствии с классификацией основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Капитальные вложения в объекты основных средств, полученные по договору безвозмездного пользования, указанные в абзаце первом пункта 1 статьи 256 настоящего Кодекса, амортизируются в следующем порядке:

капитальные вложения, стоимость которых возмещается организации-ссудополучателю организацией-ссудодателем, амортизируются организацией-ссудодателем в порядке, установленном настоящей главой;

капитальные вложения, произведенные организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя, стоимость которых не возмещается организацией-ссудодателем, амортизируются организацией-ссудополучателем в течение срока действия договора безвозмездного пользования исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для полученных объектов основных средств в соответствии с классификацией основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

2. Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на срок полезного использования, равный 10 годам (но не более срока деятельности налогоплательщика).

3. Амортизируемое имущество объединяется в следующие амортизационные группы:

первая группа - все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;

вторая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;

третья группа - имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;

четвертая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;

пятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;

шестая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;

седьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;

восьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;

девятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;

десятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

4. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждается Правительством Российской Федерации.

5. Нематериальные активы включаются в амортизационные группы исходя из срока полезного использования, определенного в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи.

6. Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей.

7. Организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении (в том числе в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц), в целях применения линейного метода начисления амортизации по этим объектам вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками. При этом срок полезного использования данных основных средств может быть определен как установленный предыдущим собственником этих основных средств срок их полезного использования, уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.

Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным сроку его полезного использования, определяемому классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации в соответствии с настоящей главой, или превышающим этот срок, налогоплательщик вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

8. По объектам амортизируемого имущества, указанным в абзаце первом пункта 3 статьи 259 настоящего Кодекса, амортизация начисляется отдельно по каждому объекту имущества в соответствии со сроком его полезного использования в порядке, установленном настоящей главой.

9. В целях настоящей главы амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии со статьей 257 настоящего Кодекса, если иное не предусмотрено настоящей главой.

Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10 процентов расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 настоящего Кодекса.

Если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10 процентов первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода, а суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп) (изменяют первоначальную стоимость объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии со статьей 259 настоящего Кодекса) за вычетом не более 10 процентов таких сумм.

10. Имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу

(подгруппу) той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

11. Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

12. Приобретенные организацией объекты амортизируемого имущества, бывшие в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую они были включены у предыдущего собственника.

13. Если организация, установившая в своей учетной политике применение нелинейного метода амортизации, применяет к нормам амортизации повышающие (понижающие) коэффициенты в соответствии со статьей 259.3 настоящего Кодекса, объекты амортизируемого имущества, к которым применяются такие коэффициенты, формируют подгруппу в составе амортизационной группы и учет таких амортизационных групп и подгрупп ведется отдельно. Все правила создания или ликвидации группы, увеличения или уменьшения суммарного баланса группы распространяются на такие подгруппы, и к ним применяется норма амортизации, уточненная с помощью повышающего (понижающего) коэффициента.

Применение к нормам амортизации объектов амортизируемого имущества повышающих (понижающих) коэффициентов влечет за собой соответствующее сокращение (увеличение) срока полезного использования таких объектов. При этом амортизационные подгруппы по объектам амортизируемого имущества, к нормам амортизации которых применяются повышающие (понижающие) коэффициенты, формируются в составе амортизационной группы исходя из определенного классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации, срока полезного использования без учета его увеличения (уменьшения).

Статья 259. Методы и порядок расчета сумм амортизации

1. В целях настоящей главы налогоплательщики вправе выбрать один из следующих методов начисления амортизации с учетом особенностей, предусмотренных настоящей главой:

- 1) линейный метод;
- 2) нелинейный метод.

Метод начисления амортизации устанавливается налогоплательщиком самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества (за исключением объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с пунктом 3 настоящей статьи) и отражается в учетной политике для целей налогообложения. Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. При этом налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет.

2. Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками ежемесячно в порядке, установленном настоящей главой. Амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной группе (подгруппе) при применении нелинейного метода начисления амортизации или отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества при применении линейного метода начисления амортизации.

3. Вне зависимости от установленного налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения метода начисления амортизации линейный метод начисления амортизации применяется в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в восьмую - десятую амортизационные группы, независимо от срока ввода в эксплуатацию соответствующих объектов.

В отношении прочих объектов амортизируемого имущества независимо от срока введения объектов в эксплуатацию применяется только метод начисления амортизации, установленный налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

4. Начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

5. Если организация в течение какого-либо календарного месяца была учреждена, ликвидирована, реорганизована или иначе преобразована таким образом, что в соответствии со статьей 55 настоящего Кодекса налоговый период для нее начинается либо заканчивается до окончания календарного месяца, то амортизация начисляется с учетом следующих особенностей:

1) амортизация начисляется ликвидируемой организацией по месяц (включительно), в котором завершена ликвидация, а реорганизуемой организацией - по месяц (включительно), в котором в установленном порядке завершена реорганизация;

2) амортизация начисляется учреждаемой, образующейся в результате реорганизации организацией с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена ее государственная регистрация.

Положения настоящего пункта не распространяются на организации, изменяющие свою организационно-правовую форму.

6. Организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, имеют право не применять установленный настоящей статьей порядок амортизации в отношении электронно-вычислительной техники. В этом случае расходы указанных организаций на приобретение электронно-вычислительной техники признаются материальными расходами налогоплательщика в порядке, установленном подпунктом 3 пункта 1 статьи 254 настоящего Кодекса. Для целей настоящего пункта организациями, осуществляющими деятельность в области информационных технологий, признаются организации, указанные в пунктах 7 и 8 статьи 241 настоящего Кодекса.";

11) дополнить статьями 259.1 - 259.3 следующего содержания:

"Статья 259.1. Порядок расчета сумм амортизации при применении линейного метода начисления амортизации

1. При установлении налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения линейного метода начисления амортизации, а также при применении линейного метода начисления амортизации в отношении объектов амортизируемого имущества в соответствии с пунктом 3 статьи 259 настоящего Кодекса применяется порядок начисления амортизации, установленный настоящей статьей.

2. Сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = \frac{1}{n} \times 100\%$$

где K - норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

ⁿ - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах (без учета сокращения (увеличения) срока в соответствии с абзацем вторым пункта 13 статьи 258 настоящего Кодекса).

3. Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты основных средств, которые в соответствии с настоящей главой подлежат амортизации и амортизация по которым начисляется линейным методом, начинается у арендодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, у арендатора - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

4. Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты полученных по договору безвозмездного пользования основных средств, которые в соответствии с настоящей главой подлежат амортизации и амортизация по которым начисляется линейным методом, начинается у организации-ссудодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию капитальных вложений, у организации-ссудополучателя - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

5. Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости объекта амортизируемого имущества либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям.

6. Начисление амортизации по объектам, исключенным из состава амортизируемого имущества в соответствии с пунктом 3 статьи 256 настоящего Кодекса, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества.

7. При прекращении договора безвозмездного пользования и возврате объектов амортизируемого имущества налогоплательщику, а также при расконсервации, завершении реконструкции (модернизации) объекта основных средств амортизация по нему начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошли возврат объектов налогоплательщику, завершение реконструкции (модернизации) или расконсервация основного средства.

Статья 259.2. Порядок расчета сумм амортизации при применении нелинейного метода начисления амортизации

1. При установлении налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения нелинейного метода начисления амортизации используется порядок начисления амортизации, установленный настоящей статьей.

2. На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе), в порядке, установленном статьей 322 настоящего Кодекса с учетом положений настоящей статьи.

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации, в порядке, установленном настоящей статьей.

Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с пунктом 3 статьи 259 настоящего Кодекса.

3. По мере ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества первоначальная стоимость таких объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). При этом первоначальная стоимость таких объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.

При изменении первоначальной стоимости основных средств в соответствии с пунктом 2 статьи 257 настоящего Кодекса в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость указанных объектов, учитываются в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

4. Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации, установленных настоящей статьей, по следующей формуле:

$$A = B \times \frac{k}{100}$$

где A - сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

B - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

k - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

5. В целях применения нелинейного метода начисления амортизации применяются следующие нормы амортизации:

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

6. Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты арендованных основных средств, которое в соответствии с настоящей главой подлежит амортизации и амортизация по которому начисляется нелинейным методом в соответствии со статьей 259 настоящего Кодекса, начинается у арендодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, у арендатора - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

7. Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты полученных по договору безвозмездного пользования основных средств, которое в соответствии с настоящей главой подлежит амортизации и амортизация по которому начисляется нелинейным методом в соответствии со статьей 259 настоящего Кодекса, начинается у организации-ссудодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, у организации-ссудополучателя - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

8. Начисление амортизации по объектам, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, исключенным из состава амортизируемого имущества в соответствии с пунктом 3 статьи 256 настоящего Кодекса, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества. При этом суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость указанных объектов.

9. При прекращении договора безвозмездного пользования и возврате объектов амортизируемого имущества налогоплательщику, а также при расконсервации, завершении реконструкции (модернизации) объекта основных средств, амортизация по которому начисляется нелинейным методом, амортизация по нему начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошли возврат объектов налогоплательщику, завершение реконструкции (модернизации) или расконсервация объекта основного средства, а суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) увеличивается на остаточную стоимость указанных объектов с учетом положений пункта 9 статьи 258 настоящего Кодекса.

10. При выбытии объектов амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость таких объектов.

11. В случае, если в результате выбытия амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) был уменьшен до достижения суммарным балансом нуля, такая амортизационная группа (подгруппа) ликвидируется.

12. В случае, если суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) становится менее 20 000 рублей, в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества, налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу (подгруппу), при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.

13. По истечении срока полезного использования объекта амортизируемого имущества, определенного в соответствии со статьей 258 настоящего Кодекса, налогоплательщик может исключить данный объект из состава амортизационной группы (подгруппы) без изменения суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) на дату вывода этого объекта амортизируемого имущества из ее состава. При этом начисление амортизации исходя из суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) продолжается в порядке, установленном настоящей статьей.

Для целей настоящего пункта срок полезного использования объектов амортизируемого имущества, введенных в эксплуатацию до 1-го числа налогового периода, с начала которого

учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, принимается с учетом срока эксплуатации соответствующих объектов до указанной даты.

Статья 259.3. Применение повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации

1. Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2:

1) в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности.

Налогоплательщики, использующие амортизируемые основные средства для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, вправе использовать специальный коэффициент, указанный в настоящем пункте, только при начислении амортизации в отношении указанных основных средств.

В целях настоящей главы под агрессивной средой понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации.

При применении нелинейного метода начисления амортизации указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой - третьей амортизационным группам;

2) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты);

3) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны.

2. Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3:

1) в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

Указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой - третьей амортизационным группам;

2) в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности.

3. Налогоплательщики, применяющие нелинейный метод начисления амортизации и передавшие (получившие) основные средства, которые являются предметом лизинга, в соответствии с договорами, заключенными участниками лизинговой сделки до введения в действие настоящей главы, выделяют такое имущество в отдельную подгруппу в составе соответствующих амортизационных групп. Амортизация этого имущества начисляется по объектам амортизируемого имущества в соответствии с методом и нормами, которые существовали на момент передачи (получения) имущества, а также с применением специального коэффициента не выше 3.

4. Допускается начисление амортизации по нормам амортизации ниже установленных настоящей главой по решению руководителя организации-налогоплательщика, закрепленному

в учетной политике для целей налогообложения в порядке, установленном для выбора применяемого метода начисления амортизации.

При реализации амортизируемого имущества налогоплательщиками, использующими пониженные нормы амортизации, остаточная стоимость реализуемых объектов амортизируемого имущества определяется исходя из фактически применяемой нормы амортизации.";

12) в статье 262:

а) пункт 2 дополнить абзацем следующего содержания:

"Расходы налогоплательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (в том числе не давшие положительного результата) по перечню, установленному Правительством Российской Федерации, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, и включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5.";

б) пункт 5 изложить в следующей редакции:

"5. В случае, если в результате произведенных расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки организация-налогоплательщик получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, указанные в пункте 3 статьи 257 настоящего Кодекса, данные права признаются нематериальными активами, которые подлежат амортизации в соответствии с пунктами 2 и 5 статьи 258 настоящего Кодекса, с учетом положений пункта 3 статьи 259 настоящего Кодекса.";

13) в статье 264:

а) в пункте 1:

в абзаце втором подпункта 10 слова "в соответствии со статьей 259 настоящего Кодекса" заменить словами "в соответствии со статьями 259 -259.2 настоящего Кодекса";

в абзаце четвертом подпункта 12 слова "в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации" исключить;

подпункт 23 изложить в следующей редакции:

"23) расходы на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика в порядке, предусмотренном пунктом 3 настоящей статьи;"

в подпункте 26 слова "менее 10 000 рублей" заменить словами "менее 20 000 рублей";

б) пункт 3 изложить в следующей редакции:

"3. Расходы налогоплательщика на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика включаются в состав прочих расходов, если:

1) обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональная подготовка и переподготовка работников налогоплательщика осуществляются на основании договора с российскими образовательными учреждениями, имеющими соответствующую лицензию, либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;

2) обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку проходят работники налогоплательщика, заключившие с налогоплательщиком трудовой договор, либо физические лица, заключившие с налогоплательщиком договор, предусматривающий обязанность физического лица не позднее трех месяцев после окончания указанного обучения, профессиональной подготовки и переподготовки, оплаченных налогоплательщиком, заключить с ним трудовой договор и отработать у налогоплательщика не менее одного года. В случае, если трудовой договор между указанным физическим лицом и налогоплательщиком

был прекращен до истечения одного года с даты начала его действия, за исключением случаев прекращения трудового договора по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон (статья 83 Трудового кодекса Российской Федерации), налогоплательщик обязан включить во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором прекратил действие данный трудовой договор, сумму платы за обучение, профессиональную подготовку или переподготовку соответствующего физического лица, учтенную ранее при исчислении налоговой базы. В случае, если трудовой договор физического лица с налогоплательщиком не был заключен по истечении трех месяцев после окончания обучения, профессиональной подготовки или переподготовки, оплаченных налогоплательщиком, указанные расходы также включаются во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором истек данный срок заключения трудового договора.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие расходы на обучение, в течение всего срока действия соответствующего договора обучения и одного года работы физического лица, обучение, профессиональная подготовка или переподготовка которого были оплачены налогоплательщиком, в соответствии с заключенным с налогоплательщиком трудовым договором, но не менее четырех лет.

Не признаются расходами на обучение работников налогоплательщика либо физических лиц, предусмотренными настоящим пунктом, расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, с содержанием образовательных учреждений, а также с выполнением для них бесплатных работ или оказанием им бесплатных услуг.";

14) пункт 2 статьи 268 изложить в следующей редакции:

"2. Если цена приобретения (создания) имущества (имущественных прав), указанного в подпунктах 2, 2.1 и 3 пункта 1 настоящей статьи, с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения.";

15) в статье 270:

а) в пункте 5 слова "указанных в пункте 1.1 статьи 259 настоящей главы" заменить словами "указанных в пункте 9 статьи 258 настоящего Кодекса";

б) в пункте 23 слова "(в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности)" исключить;

в) в пункте 38 слова "суточных, полевого довольствия и" исключить;

г) дополнить пунктом 48.8 следующего содержания:

"48.8) в виде сумм вознаграждений и иных выплат, осуществляемых членам совета директоров;"

16) в пункте 3 статьи 272:

а) в абзаце первом слова "статьями 259" заменить словами "статьями 259, 259.1, 259.2";

б) абзац второй изложить в следующей редакции:

"Расходы в виде капитальных вложений, предусмотренные пунктом 9 статьи 258 настоящего Кодекса, признаются в качестве косвенных расходов того отчетного (налогового) периода, на который в соответствии с настоящей главой приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.";

17) подпункт 1 пункта 3 статьи 284 после слов "не менее 365" дополнить словом "календарных";

18) в пункте 2 статьи 288:

а) абзац второй дополнить предложением следующего содержания: "Уведомления представляются в налоговый орган в случае, если налогоплательщик изменил порядок уплаты налога, изменилось количество структурных подразделений на территории субъекта Российской Федерации или произошли другие изменения, влияющие на порядок уплаты налога.";

б) дополнить абзацами следующего содержания:

"В случае создания новых или ликвидации обособленных подразделений в течение текущего налогового периода налогоплательщик в течение 10 дней после окончания отчетного периода обязан уведомить налоговые органы на территории того субъекта Российской Федерации, в котором созданы новые или ликвидированы обособленные подразделения, о выборе того обособленного подразделения, через которое будет осуществляться уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации.

Уплата налога осуществляется в сроки, установленные настоящим Кодексом, начиная с отчетного (налогового) периода, следующего за отчетным (налоговым) периодом, в котором такое обособленное подразделение было создано или ликвидировано.";

Положения статьи 307 части второй Налогового кодекса РФ (в редакции настоящего Федерального закона) распространяют свое действие на правоотношения, возникшие с 1 января 2008 г.

19) в пункте 6 статьи 307 слова "подпунктом 2" заменить словами "подпунктом 3";

Положения статьи 310 части второй Налогового кодекса РФ (в редакции настоящего Федерального закона) распространяют свое действие на правоотношения, возникшие с 1 января 2008 г.

20) в абзаце втором пункта 1 статьи 310 слова "подпунктом 2" заменить словами "подпунктом 3";

21) статью 322 изложить в следующей редакции:

"Статья 322. Особенности организации налогового учета амортизируемого имущества

1. На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено изменение метода начисления амортизации, организации в налоговом учете определяют остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества.

При установлении в учетной политике для целей налогообложения нелинейного метода начисления амортизации в целях определения суммарного баланса амортизационных групп (подгрупп) остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, за исключением объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с пунктом 3 статьи 259 настоящего Кодекса, определяется исходя из срока их полезного использования, установленного при введении данных объектов в эксплуатацию, на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации по объектам амортизируемого имущества определяется следующим образом:

1) при применении нелинейного метода начисления амортизации в составе амортизационных групп (подгрупп) - как произведение суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на 1-е число месяца, за который определяется сумма начисленной амортизации, и нормы амортизации, установленной пунктом 5 статьи 259.2 настоящего Кодекса;

2) при применении линейного метода начисления амортизации - как произведение первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, установленной налогоплательщиком для указанного имущества в соответствии с пунктом 2 статьи 259.1 настоящего Кодекса.

2. По основным средствам, передаваемым налогоплательщиком в безвозмездное пользование, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла указанная передача, начисление амортизации не производится.

Аналогичный порядок применяется по основным средствам, переведенным по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, а также по основным средствам, находящимся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев.

При прекращении договора безвозмездного пользования и возврате основных средств налогоплательщику, а также при расконсервации или завершении реконструкции (модернизации) амортизация начисляется в порядке, определенном настоящей главой, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошли возврат основных средств налогоплательщику, завершение реконструкции (модернизации) или расконсервация основного средства.

3. При внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения в соответствии с пунктом 1 статьи 259 настоящего Кодекса, согласно которым налогоплательщик, применяющий линейный метод начисления амортизации, переходит к применению нелинейного метода начисления амортизации, объекты, амортизация по которым в соответствии с внесенными налогоплательщиком изменениями в учетную политику для целей налогообложения начисляется нелинейным методом, включаются в состав амортизационных групп (подгрупп) в целях определения их суммарного баланса по остаточной стоимости, определенной на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации.

При этом указанные в настоящем пункте объекты амортизируемого имущества в целях определения суммарного баланса амортизационных групп включаются в состав этих групп исходя из срока полезного использования таких объектов, установленного при введении их в эксплуатацию.

При внесении указанных в настоящем пункте изменений в учетную политику для целей налогообложения амортизационные подгруппы, предусмотренные пунктом 13 статьи 258 настоящего Кодекса, создаются в составе амортизационных групп, сформированных в соответствии с порядком, установленным настоящим пунктом.

4. При внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения в соответствии с пунктом 1 статьи 259 настоящего Кодекса, согласно которым налогоплательщик, применяющий нелинейный метод начисления амортизации, переходит к применению линейного метода начисления амортизации, налогоплательщик в соответствии со статьей 257 настоящего Кодекса определяет остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение линейного метода начисления амортизации.

При этом норма амортизации для каждого объекта амортизируемого имущества определяется в соответствии с пунктом 2 статьи 259.1 настоящего Кодекса исходя из оставшегося срока полезного использования объекта амортизируемого имущества, определенного на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение линейного метода начисления амортизации.";

22) в статье 323:

а) часть вторую изложить в следующей редакции:

"Учет доходов и расходов по амортизируемому имуществу ведется пообъектно, за исключением начисленной амортизации по объектам амортизируемого имущества при применении нелинейного метода начисления амортизации.";

б) в части третьей:

абзацы четвертый и пятый изложить в следующей редакции:

"о принятых организацией сроках полезного использования основных средств и нематериальных активов;

о сумме начисленной амортизации по амортизируемым основным средствам и нематериальным активам за период с даты начала начисления амортизации до конца месяца, в котором такое имущество реализовано (выбыло), - для объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом;"

дополнить новыми абзацами шестым и седьмым следующего содержания:

"о сумме начисленной амортизации и суммарном балансе каждой амортизационной группы и каждой амортизационной подгруппы (при применении нелинейного метода начисления амортизации);

об остаточной стоимости объектов амортизируемого имущества, входящих в амортизационные группы (подгруппы), определенной в соответствии с пунктом 1 статьи 257 настоящего Кодекса, - при выбытии объектов амортизируемого имущества;"

абзацы шестой - девятый считать соответственно абзацами восьмым - одиннадцатым;

23) абзац восьмой пункта 1 статьи 325 изложить в следующей редакции:

"В случае, если налогоплательщик заключает лицензионное соглашение на право пользования недрами (получает лицензию), то расходы, осуществленные налогоплательщиком, связанные с процедурой участия в конкурсе, формируют стоимость лицензионного соглашения (лицензии), которая учитывается налогоплательщиком в составе нематериальных активов, амортизация которых начисляется в порядке, установленном статьями 256 - 259.2 настоящего Кодекса, или по выбору налогоплательщика в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет. Избранный налогоплательщиком порядок учета указанных расходов отражается в учетной политике для целей налогообложения.";

Москва, Кремль
22 июля 2008 года
N 158-ФЗ