Финансовая академия при правительстве российской федерации уфимский финансово-экономический колледж

(Уфимский филиал финакадемии)

Курсовая работа

по дисциплине "Налоги налогообложение"

на тему: "Методология учета налога на добавленную стоимость"

Выполнил:

Муратшина Светлана.

Проверил:

преподаватель Наумова Е.В.

Уфа 2009

Содержание

Введение

Глава 1. Экономическая сущность и роль налога на добавленную стоимость в формировании бюджета Российской Федерации

1.1 Основные этапы формирования налога на добавленную стоимость

1.2 Основные элементы налога на добавленную стоимость

1.3 Счет-фактура, как основной документ учета и контроля

Глава 2. Бухгалтерский и налоговый учет налога на добавленную стоимость

2.1 Правовое и методическое обеспечение бухгалтерского учета налога на добавленную стоимость

2.2 Налоговый учет налога на добавленную стоимость

2.3 Особенности и различия бухгалтерского и налогового учета налога на добавленную стоимость

Глава 3. Методика учета налога на добавленную стоимость на примере МРИ ФНС РФ №22 по РБ

3.1 Анализ поступления налогов в федеральный бюджет на примере МРИ ФНС РФ № 22 по РБ

3.2 Налоговый учет налога на добавленную стоимость на примере ОАО "Нефтемаш" за 2007-2008 года

3.3 Бухгалтерский учет налога на добавленную стоимость на примере ОАО "Нефтемаш" в 2008 году

Заключение

Список литературы

Приложения

Введение

Тема налогообложения на сегодняшний день немаловажна в России, так как именно налогообложение вызывает яростную полемику как среди представителей власти, так и среди рядовых граждан, это связано прежде всего с надеждой, что налогообложение сможет поднять на ноги такую могучую страну, как Россия.

Налог на добавленную стоимость введен в России начиная с 1992 года. Он представляет собой форму изъятия в бюджет прироста стоимости, которая создается на всех стадиях процесса производства товаров, работ, услуг.

Тема выпускной квалифицированной работы является актуальной на сегодняшний день, так как учет налога на добавленную стоимость занимает одно из центральных мест во всей системе учета.

Налог на добавленную стоимость – один из наиболее трудных для понимания, сложных для исчисления и контроля со стороны налоговых органов, тем не менее, он успешно применяется в большинстве стран с рыночной экономикой многие годы.

При существующем несовершенном налоговом законодательстве отечественным предприятиям необходимо принимать конструктивные меры, направленные на создание оптимальных условий учета налога на добавленную стоимость, недопущения налоговых ошибок и другие.

Цель выпускной квалификационной работы состоит в том, чтобы на основе обобщения литературных источников, действующей практики учета и анализа расчетов налога на добавленную стоимость определить основное направление совершенствования налогообложения добавленной стоимости и постановки налогового и бухгалтерского учета на предприятиях.

Предметом исследования явилась сложившаяся на практике организация учета и применяемые методы расчетов налога на добавленную стоимость.

Для достижения цели дипломной работы требуется решить следующие задачи:

* провести теоретическое исследование включающая в себя изучение литературных источников по налогообложению в Российской Федерации, а так же изучение нормативных и законодательных актов по налогу на добавленную стоимость;
* сравнить бухгалтерский и налоговый учет налога на добавленную стоимость;
* проанализировать методику учета налога на добавленную стоимость на примере МРИ ФНС №22 по РБ;

Хронологический анализ проблем работы охватывает период с 2007 по 2008 года.

В первой главе рассматривается экономическая сущность налога, то есть этапы формирования, основные элементы, документы налога.

Во второй главе рассматривается особенности различия налогового и бухгалтерского учета.

В третьей главе проводим анализ поступления налога.

В ходе работы были использованы такие литературные источники и периодическая печать, как Налоговый кодекс Российской Федерации, пособии по налоговой практике, информационные сайты ФНС по налогам и сборам, журналы и многие другие.

Работа состоит из 59 страниц, содержит 2 рисунка, 5 таблиц, 6 приложений.

Глава 1 Экономическая сущность и роль налога на добавленную стоимость

1.1 Основные этапы формирования налога на добавленную стоимость

Проблемы налогообложения постоянно занимали умы экономистов, философов, государственных деятелей самых разных эпох. Ф. Аквинский (1225 или 1226-1274) определял налоги как дозволенную форму грабежа. А один из основоположников теории налогообложения А. Смит (1723-1790) говорил о том, что налоги для тех, кто их выплачивает это признак не рабства, а свободы.

Налоговая система возникла и развивалась вместе с государством, многие же стороны современного государства зародились в Древнем Риме. То есть, уже в Древнем Риме произошло разделение налогов по "способу взимания" на прямые и косвенные. Подробнее остановимся на истории возникновения и развития налога на добавленную стоимость.

В Римской империи помимо прямых налогов существовали и косвенные, из которых наиболее существенными были: налог с оборота по ставке обычно 1%, особый налог с оборота при торговле рабами по ставке 4%, налог на освобождение рабов по ставке 5% их рыночной стоимости. На протяжении многих лет налог с оборота вызывал отклонение цен на товары от их стоимости, препятствовал установлению рыночных цен и развитию хозрасчетных отношений.

По сути, налог на добавленную стоимость является сравнительно молодым налогом, так как стал применяться лишь в XIX веке. Конкретная схема обложения налога на добавленную стоимость была разработана в 1954 году французским экономистом М. Лоре, с легкой руки которого он и был введен во Франции в 1958 году. В то же время добавленная стоимость начала использоваться в статистических и аналитических целях еще с конца прошлого века.

Налог на добавленную стоимость относится к группе косвенных налогов. Необходимо отметить, что для них характерна в основном фискальная функция. Их появление обычно связано с возрастанием потребности государства в доходах в связи с ростом расходов. Исторически первой формой косвенных налогов выступали акцизы, которые взимались с отдельных видов товаров. В противоположность им налог на добавленную стоимость представляет собой универсальный акциз, в силу широкого охвата налогообложением потребительских товаров (работ, услуг), и соответственно этот налог несет основную нагрузку по реализации фискальной функции косвенного налогообложения. Налог на добавленную стоимость взимается на всех стадиях производства и распределения.

Возникновение налога на добавленную стоимость дало возможность государству контролировать весь процесс производства и обращения товаров (в том числе оптовую и розничную торговлю).

Широкое распространение налога на добавленную стоимость в зарубежных странах с рыночной экономикой создало почву для появления его в России. Налог был введен 1 января 1992 года. Он пришел на смену налогу с оборота, просуществовавшего в стране около 70 лет, и так называемого "президентского" налога с продаж, введенного в декабре 1990 года. Оба предшественника налога на добавленную стоимость были эффективны только в условиях жесткого государственного контроля за ценообразованием. Налог с оборота взимался в основном в виде разницы между твердыми, фиксированными государственными оптовыми и розничными ценами, и его ставка колебались от 20 до 300% для различных видов продукции. Налог с продаж устанавливается в процентах к объему реализации и фактически увеличивает цену товаров на 5%.

В связи с возросшей инфляцией налог с оборота утратил свою жизнеспособность и вместе с налогом с продаж был заменен налогом на добавленную стоимость. Новый налог выгодно отличался от ранее действовавших. Он был более эффективен для государства, так как обложению им подлежал товарооборот на всех стадиях производства и обращения. Можно было ожидать, что с расширением налоговой базы и ставок поступления будут расти. Также необходимо отметить, что налог на добавленную стоимость является менее обременительным для отдельного производителя, поскольку обложению подлежит не весь товарооборот, а лишь прирост стоимости, и тяжесть налога может быть распределена по всей цепи товарооборота. Это являлось немаловажным фактором в достижении равенства всех участников рынка. Следует также обратить внимание на такой факт, что налог на добавленную стоимость являлся более простой и универсальной формой косвенного обложения, так как для всех плательщиков устанавливался единый механизм его взимания на всей территории страны.

Таким образом, в настоящее время налог на добавленную стоимость играет важную роль в налоговых системах. Особенно широкое распространение этот налог получил в европейских странах. Многолетний опыт использования налога на добавленную стоимость в зарубежных странах показал, что он является одним из наиболее эффективных фискальных инструментов. Кроме выполнения чисто фискальной роли налог на добавленную стоимость используется как инструмент регулирования экономики, а также как важная составная часть механизма экономической интеграции.

Налог на добавленную стоимость - это форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения, и определяется как разница между стоимостью реализованных товаров, работ, услуг и стоимостью материальных затрат, относящихся на издержки производства и обращения.

Налог на добавленную стоимость является косвенным, налогом. Косвенные налоги по своей экономической природе, назначению и способам взимания на практике приобрели несколько существенных характеристик. Эти налоги наиболее стабильные доходные источники бюджетов всех уровней, они препятствуют налоговому уклонизму по причине очевидности в бухгалтерском учете величины облагаемой базы. Такие налоги служат основной экономической опорой развития государств с переходной экономикой.

Оценка места и роли неоднозначна: практики полагают, что этот налог как нельзя лучше обеспечивает бюджетные потребности, а аналитики критикуют за излишнюю фискальность, неотработанность налоговой базы и высокие ставки. Налог на добавленную стоимость, считают они, не адаптирован к отечественной экономике на этапе ее перехода к рынку, что объясняет существование недостатков в формировании налогооблагаемой базы и в технике исчисления.

Со времени введения и до сегодняшних дней налог на добавленную стоимость претерпел существенные изменения как по доле в доходах бюджета, так и по ставкам, кругу плательщиков, механизму изъятия и системе льгот. Ярко выраженной тенденцией является повышение его роли в доходах бюджета. По данным ФНС России, налог на добавленную стоимость стал одним из главных источников бюджетных доходов.

Таким образом, несмотря на колебания уровня налога на добавленную стоимость в доходе бюджета, этот налог является одним из главных источников пополнения казны государства.

1.2 Основные элементы налога на добавленную стоимость

Для детального изучения налога на добавленную стоимость рассмотрим основные элементы налога.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации плательщиками налога на добавленную стоимость признаются:

1. Юридические лица:
   1. предприятия, организации, учреждения;
   2. иностранные юридические лица, имеющие зарегистрированное представительство в Российской Федерации;
2. Лица, занимающиеся перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации;
3. Индивидуальные предприниматели.

Необходимо отметить, что налогоплательщики подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе.

Постановка на учет осуществляется на основе письменного заявления.

Также организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость не превысила в совокупности двух миллионов рублей.

Данное положение не распространяется на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные.

Для получения освобождения налогоплательщики должны предоставить в налоговый орган письменное заявление и соответствующие документы не позднее 20 числа месяца, начиная с которого плательщик претендует на освобождение.

Освобождение предоставляется на 12 месяцев, по истечении которой плательщики подают новое уведомление и документы, подтверждающие правомерность применения освобождения.

Сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) не должна превышать 2 млн. рублей за каждые три последовательных календарных месяца (п.1 ст. 145 Налогового кодекса Российской Федерации).

Пример 1.

Если налогоплательщик получил освобождение с 1 апреля, то выручка не должна превышать 2 млн. рублей за период с 1 января по 31 марта, а также с 1 февраля по 30 апреля, с 1 марта по 31 мая, с 1 апреля по 30 июня и т. д. (п.5 ст. 145 Налогового кодекса Российской Федерации).

Если выручка превысила два миллиона рублей, а также, если плательщик не предоставил необходимые документы, налог на добавленную стоимость подлежит восстановлению и уплате в бюджет, вместе с суммой штрафа и пени.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации объектом налогообложения признаются следующие операции:

* реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (работ, услуг);
* передача на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль;
* выполнение строительно–монтажных работ для собственных потребления;
* ввоз товаров на территорию Российской Федерации.

Важное значение при расчетах налога на добавленную стоимость имеет четкое определение места реализации товаров признается территория Российской Федерации, если:

* товар находится на российской территории и не отгружается и не транспортируется;
* товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на российской территории.

В соответствии со статьей 149 Налогового кодекса Российской Федерации операциями, не подлежащими налогообложению являются:

1. Реализация услуг по сдаче в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам на территории Российской Федерации;
2. Реализация (передача для собственных нужд на территории Российской Федерации), в частности:
   1. медицинские товары отечественного и зарубежного производства по установленному перечню;
   2. медицинские услуги, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических (кроме того, что финансируются из бюджета);
   3. работ по изготовлению надгробных памятников;
   4. медицинской техники, линз и оправ для очков (кроме солнцезащитных);
   5. бытовых средств, дезинфекционных средств, подгузников;
   6. услуги по перевозке пассажиров, кроме такси и маршрутных такси;
   7. ритуальные услуги, реализация похоронных принадлежностей;
   8. почтовых марок, кроме (коллекционных), маркированных открыток конвертов;
   9. витаминизированный и лечебно-профилактической продукции: пищевой, мясной, молочной, рыбной промышленности;
   10. долей в уставном капитале организации;
   11. ремонтно-реставрационные и восстановительные работы.

В случае если плательщик осуществляет операции как подлежащие налогообложению, так и не подлежащие, он обязан вести раздельный учет таких операций.

Исключительно важная роль в расчетах налога на добавленную стоимость принадлежит обоснованию порядка формирования налоговой базы. В соответствии с Налоговым кодексом РФ налоговая база определяется налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг). Рассмотрим отдельные конкретные ситуации по определению соответствующей налоговой базы.

Налоговая база определяется налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализуемых товаров и отдельно по каждому виду товаров, работ, услуг, облагаемых по разным ставкам.

Существуют следующие ставки налога на добавленную стоимость: 0%; 10%; 18%.

Объекты налогообложения по нулевой ставке:

* товары на экспорт, а также работы и услуги, связанные с производством и реализацией этих товаров;
* услуги по перевозке пассажиров и багажа при расположении пункта оправления и назначения за пределами территории Российской Федерации;
* работы, выполняемые в космическом пространстве, а также подготовительные наземные работы;
* драгоценные металлы налогоплательщиков, осуществляющих их добычу или производство для государственных фондов или Центрального банка;
* товаров для официального пользования иностранных дипломатических представительств или личного пользования работников этих представительств.

Ставка 0 процентов дает право экспортеру на компенсацию налога и позволяет не включать его в цену товара, тем самым повышается конкурентоспособность товара.

Объекты налогообложения по ставке 10 процентов определяются в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации статьи 164, пункта 2.

Продовольственные товары. Конкретный список определен в постановлении Правительства Российской Федерации от 31 декабря 2004г. № 908. Товары, реализуемые на территории России, указаны в Перечне в соответствии с Общероссийским классификатором продукции ОК 005-93 (утвержден постановление Госстандарта России от 30 декабря 1993 г. №301).Для продукции, ввозимой на таможенную территорию России, - из Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Российской Федерации, утвержденной постановлением Правительства РФ от 30 ноября 2001 г. №830.

Надо отметить, что указанный перечень положил конец множеству споров. Так как точно определил, какие конкретно наименования облагаются налогом на добавленную стоимость по пониженной ставке.

Товары для детей. В статье 164 Налогового кодекса РФ упомянуты трикотажные изделия для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхние трикотажные изделия, бельевые трикотажные изделия, чулочно – носочные изделия, прочие трикотажные изделия: перчатки, варежки, головные уборы. А также швейные изделия, в том числе изделия из натуральных овчины и кролика (включая изделия из натуральных овчины и кролика с кожаными вставками) для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьных возрастных групп. Кроме того, верхняя одежда (в том числе плательной и костюмной группы), нательное белье, головные уборы, одежда и изделия для новорожденных и детей ясельной группы. Данный порядок не распространяется на швейные изделия из натуральной кожи и натурального меха, за исключением натуральных овчины и кролика, обуви (за исключением спортивной): пинеток, гусариковой, дошкольной, школьной, валяной, резиновой, малодетской и детской и прочая продукция.

Периодика и книги. Газеты и журналы, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера, а также книги, связанные с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера.

В целях налогообложения налог на добавленную стоимость под периодическим печатным изданием понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год. К периодическим печатным изданиям рекламного характера относят периодические печатные издания, в которых реклама превышает 40 процентов объема одного номера периодического печатного издания.

Медицинские товары и лекарства. Медицинские товары отечественного и зарубежного производства, лекарственные средства, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления и изделия медицинского назначения при реализации.

Налогообложение производится по ставке 18 процентов по всем остальным видам товаров, то есть не указанных в пунктах 1,2 и 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации.

Пунктом 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации применяются расчетные ставки. Расчетные ставки – это процентное соотношение основной налоговой ставки (10 или 18%) к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (10% или 18%). Применяются они в строгой оговоренных случаях, когда:

* получены денежные средства, связанные с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных статьей 162 Налогового кодекса РФ;
* перечислен аванс в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав;
* налог удерживается налоговыми агентами;
* реализуется имущество, приобретенное на стороне и учитываемое с налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 154 Налогового кодекса Российской Федерации;
* продается сельскохозяйственная продукция и продукты ее переработки в соответствии с пунктом 4 статьи 154 Налогового кодекса Российской Федерации;
* передаются имущественные права в соответствии с пунктами 2-4 статьи 155 Налогового кодекса Российской Федерации.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на установленные налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, уплаченные при приобретении товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации или при ввозе товаров через границу, если:

* приобретенные товары (работы, услуги) используются для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения;
* покопаются для перепродажи.

Также вычетам подлежат суммы налогов, уплаченные налоговыми агентами; предъявленные продавцами налогоплательщику - иностранному лицу, не состоявшему на учете в налоговых органах Российской Федерации; уплаченные по расходам на командировки и представительские расходы; исчисленные и уплаченные налогоплательщиком с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок.

Таким образом, сумма налога, подлежащая уплате (возмещению) определяется как сумма налога, исчисленная налогоплательщиком по облагаемым оборотам, уменьшенная на сумму налогового вычета по итогам каждого месяца квартала. В случае если сумма вычетов превышает общую сумму налога, то полученная разница подлежит возмещению. Налоговые органы самостоятельно производят зачет таких сумм.

Сумма возмещения в течение трех месяцев направляется на исполнение обязанностей налогоплательщика по уплате налога.

По истечении трех месяцев сумма, которая не была зачтена, возвращается плательщику по его заявлению.

Согласно второй части Налогового кодекса Российской Федерации все плательщики налога на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) обязаны составлять и вести книги покупок и продаж, счета-фактуры, вести журналы их регистрации, т.е. журнал учета счетов - фактур, полученных от поставщиков материальных ценностей (работ, услуг), а также журнал учета счетов - фактур, выданных покупателям материальных ценностей (работ, услуг).

Исходным документом является счет - фактура. При реализации товаров, работ, услуг налогоплательщик дополнительно к цене обязан предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму налога.

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

Счет-фактура служит основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению, не составляется по операциям реализации ценных бумаг, а также по банковским и страховым операциям, не облагаемым налогом на добавленную стоимость.

Сроки внесения в бюджет налога на добавленную стоимость установлены в зависимости от размера фактических оборотов. Плательщики налога самостоятельно определяют сумму на основе данных бухгалтерского учета и отчетности и принятой учетной политики (по мере отгрузки или по мере оплаты). Предприятия уплачивают налог, ежемесячно исходя из фактических оборотов в срок до 20-го числа месяца следующего за истекшим налоговым периодом.

Таким образом, необходимо отметить, что налог на добавленную стоимость является менее обременительным для отдельного производителя, поскольку обложению подлежит не весь товарооборот, а лишь прирост стоимости, и тяжесть налога может быть распределена по всей цепи товарооборота. Это являлось немаловажным фактором в достижении равенства всех участников рынка. Следует также обратить внимание на такой факт, что налог на добавленную стоимость является более простой и универсальной формой косвенного обложения, так как для всех плательщиков устанавливался единый механизм его взимания на всей территории страны.

1.3 Счет-фактура, как основной документ учета и контроля налога на добавленную стоимость

В соответствий с пунктом 1 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации счет – фактура является документом, служащим основанием для принятия к вычету (налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость и порядок определения, общие условия, необходимые для применения налогового вычета (приложение 1 и 2) или возмещению из бюджета сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени). Требования к этому документу установлены Налогового кодекса Российской Федерации, и их несоблюдение повлечет отказ в вычете или возмещении налога на добавленную стоимость, уплаченного контрагенту (п. 2 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации).

Счета – фактуры выставляются покупателю по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг), в том числе по операциям по реализации, не облагаемым налогом на добавленную стоимость, в течение 5 календарных дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

Таким образом, счет – фактура выставляется в следующих случаях:

* при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых налогом на добавленную стоимость. Налог на добавленную стоимость в этом случае выделяется в счете – фактуре отдельной строкой;
* при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых в соответствий со ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения);
* при реализации товаров (работ, услуг) лицом, освобожденным от обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 Налогового кодекса Российской Федерации.

Во втором и третьем случаях счета – фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога (п. 5 ст. 168 и п. 3 ст.169 Налогового кодекса Российской Федерации). При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)". Если указанные лица выставят счет – фактуру с выделенной суммой налога на добавленную стоимость, то будут обязаны перечислить эту сумму в бюджет, при этом они не будут иметь права на вычет (п. 5 ст.173 Налогового кодекса Российской Федерации). Лицу, получившему такой счет – фактуру, налоговые органы также, скорее всего, откажут в праве на вычет. Однако по этому вопросу есть положительная судебная практика (например, постановление ФАС Восточно – Сибирского округа от 21.10.2004 по делу № А-19-5781/04-15-Ф-4320/04-С1) – суды, таким образом, иногда признают за налогоплательщиком право на вычет.

Следует учесть, что счета – фактуры выписываются также и при отсутствии реализации (пп. 1 п. 3 ст.169 Налогового кодекса Российской Федерации) в случаях получения средств в виде:

* финансовой помощи;
* по пополнение фондов специального назначения;
* процентов по векселям;
* процентов по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставкой рефинансирования Банка России;
* страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя – кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения в соответствии со ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации;
* в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

Кроме того счета – фактуры выписываются в следующих случаях:

* + при выполнении строительно – монтажных работ для собственного потребления;
  + при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд);
* при выполнении обязанностей налогового агента.

Не выписывают счета – фактуры:

* + организации и индивидуальные предприниматели, не являющиеся налогоплательщиками (уплачивающие единый налог на вмененный доход (ЕНВД) по тем видам деятельности, по которым они не являются плательщиками налога на добавленную стоимость, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) или на упрощенную систему налогообложения по всем видам деятельности). Если указанные лица выставят покупателю счет – фактуру с выделенной суммой налога на добавленную стоимость, то будут обязаны перечислить эту сумму в бюджет, при этом они не будут иметь права на вычет (п. 5 ст. 173 Налогового кодекса Российской Федерации). Вместе с тем у лица, получившего такой счет – фактуру, также возникнут проблемы с принятием к вычету указанной в нем суммы налога на добавленную стоимость;
  + организации и индивидуальные предприниматели розничной торговли и общественного питания при реализации товаров за наличный расчет, а также другие организации, индивидуальные предприниматели, выполняющие работы и оказывающие платные услуги непосредственно населению, при выдаче покупателю кассового чека или иного документа установленной формы – согласно п. 7 ст. 168 Налогового кодекса Российской Федерации;
  + организации – налогоплательщики по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг) – согласно п. 4 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации;
  + банки (по операциям, не подлежащим обложению налога на добавленную стоимость в соответствии со ст. 149 Налоговым кодексом Российской Федерации) – согласно п. 4 ст. 169 НК РФ;
  + страховые организации (по операциям, не подлежащим обложению налога на добавленную стоимость в соответствии со ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации) – согласно п. 4 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации;
  + негосударственные пенсионные фонды (по операциям, не подлежащим обложению НДС в соответствии со ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации) – согласно п. 4 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации;
  + по суммам полученных доходов, связанных с оплатой товаров, работ, услуг, но не являющихся частью такой оплаты. В данном случае имеются в виду внереализационные доходы (например, дополнительные выплаты компенсационного характера по договорам аренды и т. п. – письма ФНС России от 11.08.2006 № 03-4-03/1555@ и от 11.10.2006 № ШТ-6-03/996@).

По общему правилу, прописанному в п. 3 ст. 168 НК РФ, счет – фактура выставляется не позднее 5 календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

При этом следует учитывать особенности условий заключения договоров поставки, учета и расчетов при отгрузке товаров (оказания услуг) в отдельных отраслях, связанных с непрерывными долгосрочными поставками в адрес одного и того же покупателя, такими как непрерывный отпуск товаров и оказание услуг по транспортировке одним и тем же покупателям электроэнергии, нефти, газа; оказание услуг электросвязи, банковских услуг; ежедневная многократная реализация в адрес одного покупателя хлеба и хлебобулочных изделий, скоропортящихся продуктов питания и так далее. В этих случаях допускается составление счетов – фактур в соответствии с условиями договора поставки, заключенного между продавцом и покупателем товаров (услуг), актами сверки осуществленных поставок и выставление счетов – фактур покупателям одновременно с платежно – расчетными документами, но не реже одного раза в месяц и не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем.

При этом необходимо иметь в виду, что составление счетов – фактур и их регистрация в книге продаж должны производиться в том налоговом периоде, в котором состоялась реализация этих товаров (оказание услуг) в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения (письмо МНС России от 21.05.2001 № ВГ-6-03/404 "О применении счетов – фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость").

В книге покупок счет – фактура может быть отражен только по дате его фактического получения покупателем (письмо ФНС России от 13.05.2004 № 03-1-08/1191/15@, письмо Минфина России от 23.06.2004 №03-03-11/107). Таким образом, если счет – фактура за апрель выставлен 5 мая, то он может быть отражен, лишь в книге покупок за май. Аналогичная ситуация возникает и в случае, когда счет – фактура, датированный 30 апреля, фактически получен, например, 23 мая.

При этом подтверждением даты получения счета – фактуры может являться, например, запись в журнале регистрации входящей корреспонденции (письмо Минфина России от 16.06.2005 № 03-04-11/133) или конверт с проставленным на нем почтовым штемпелем (письмо Минфина России от 10.11.2004 № 03-04-11/200).

Для получения вычета или возмещения сумм НДС, уплаченных поставщику, счет – фактура должен быть составлен в строгой соответствии с требованиями закона, так как зачастую налоговые органы отказывают налогоплательщикам в этом праве исключительно по формальным обстоятельствам.

В этой связи хочется отметить постановления Конституционного суда РФ от 14.07.2003 № 12-П и от 28.10.99 № 14-П, где указано, что в случаях, когда суды при рассмотрении дела не исследуют по существу фактические обязательства, ограничиваясь только установлением формальных условий применения нормы, право на судебную защиту, предусмотренное статьей 46 (часть 1) Конституции РФ, оказывается существенно ущемленным. Данная правовая позиция имеет общий характер и касается любых правоприменителей, включая налоговые органы.

Исходя из такой позиции Конституционного суда и арбитражные суды, и налоговые органы при наличии каких – либо недочетов в счетах – фактурах должны исследовать иные обстоятельства и документы, которые могут свидетельствовать об уплате налога на добавленную стоимость.

Порядок заполнения счета – фактуры регулируется исключительно Налоговым кодексом Российской Федерации, а порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов – фактур, книг покупок и книг продаж изложен в Правилах ведения журналов учета полученных и выставленных счетов – фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 (далее–Правила ).

Счет–фактура выписывается в двух экземплярах, один экземпляр остается у поставщика, другой выдается покупателю.

Согласно п. 14 Правил счета – фактуры, заполненные комбинированным способом (частично–от руки, частично–с помощью компьютера), но соответствующие установленным нормам заполнения, могут регистрироваться в книге покупок. Но такие счета – фактуры очень вызывают пристальный интерес налоговиков и в числе первых попадают по встречную проверку.

Типовая форма счета–фактуры утверждена приложением 1 к постановлению Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 № 914 (действует в ред. постановления Правительства Российской Федерации от 11.05.2006 № 283).

Применение вычетов на основании счетов–фактур по устаревшей форме грозит спорами с налоговыми органами. Однако, если счет–фактура соответствует требованиям Налогового кодекса Российской Федерации, есть все шансы выиграть спор в арбитражном суде.

Согласно п. 2 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации счета – фактуры, составленные и выставленные с нарушением установленного порядка ( то есть при отсутствии в них надлежащих реквизитов или надлежащих подписей, наличие которых предусмотрено пунктами 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации), не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

Невыполнение требований к счету–фактуре, не предусмотренных пунктами 5 и 6 Налогового кодекса Российской Федерации, не может являться основанием для отказа принять к вычету суммы налога, предъявленные продавцом. Например, содержание не влечет недействительности этого документа, так как в п. 5 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации нет требования об отсутствии дополнительных граф или дополнительной информации в счете – фактуре.

Согласно п.5 ст. 169 НК РФ в счете–фактуре должны быть указаны:

* + порядковый номер и дата выписки счета–фактуры;
  + наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
  + наименование и адрес 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, оказание услуг) и единица измерения (при возможности ее указания);
  + 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 на добавленную стоимость, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог на добавленную стоимость, - с учетом суммы налога на добавленную стоимость;
  + стоимость товаров (работ, услуг) за все количество поставляемых (отгруженных) по счету – фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без налога на добавленную стоимость;
* сумма акциза по подакцизным товарам;
* налоговая ставка;
* сумма налога на добавленную стоимость, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;
* стоимость всего количеств поставляемых (отгруженных) по счету – фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы налога на добавленную стоимость;
* страна происхождения товара;
* номер грузовой таможенной декларации.

Наличие в счете – фактуре любой дополнительной информации (в том числе и дополнительных реквизитов помимо обязательных) не может служить основанием для отказа в вычете налога на добавленную стоимость, так как ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации это не запрещено (письма Минфина России от 24.04.2006 № 03-04-09/07, от 26.07.2006 № 03-04-11/127).

Налогоплательщику следует иметь в виду, что некоторые из реквизитов счета – фактуры должны быть заполнены в любом случае, а некоторые заполняются в зависимости от характера произведенной вами операции (приложение 3).

Всегда заполняются следующие реквизиты счета – фактуры:

* + порядковый номер и дата выписки счета – фактуры (пп. 1 п. 5 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации);
  + наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя (пп.2 п.5 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации);
  + наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) (пп.5 п.5 ст. 169Налогового кодекса Российской Федерации);
  + стоимость товаров (работ, услуг) имущественных прав за все количество поставляемых (отгруженных) по счету – фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без налога на добавленную стоимость (пп. 8 п. 5 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации);
  + налоговая ставка (пп.10 п.5 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации);
  + сумма налога на добавленную стоимость, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок (пп. 11 п. 5 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации);
  + стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету – фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы налога на добавленную стоимость (пп.12 п. 5 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации).

Так же покупатели ведут книгу покупок, предназначенную для регистрации счетов – фактур, выставленных продавцами, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке и книгу продаж, предназначенных для регистрации счетов – фактур (контрольных лент контрольно – кассовой техники, бланков строгой отчетности при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) населению).

Счета–фактуры, не соответствующие установленным нормам их заполнения, не могут регистрироваться ни в книге покупок, ни в книге продаж. Не подлежат регистрации в книге покупок и в книге продаж также счета–фактур, имеющие подчистки и помарки. Исправления, внесенные в счета–фактуры, должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления.

Обе книги должны быть прошнурованы, а их страницы пронумерованы и скреплены печатью.

Контроль за правильностью ведения покупок и книги продаж осуществляются руководителем организации или уполномоченным им лицом.

Храниться книга покупок и книга продаж у покупателя и у продавца соответственно должны в течение полных пяти лет с даты последней записи.

Допускается веление книги покупок и книги продаж в электронном виде.

В соответствии с изменениями, внесенными в Правила, при необходимости внесения изменений в книгу покупок и книгу продаж оформляются дополнительные листы соответственно книги покупок и книги продаж.

Дополнительные листы книги покупок и дополнительные листы книги продаж также могут быть оформлены в электронном виде. В этом случае указанные дополнительные листы распечатываются, прикладываются соответственно к книге покупок и книге продаж за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет – фактура до внесения в него исправлений, пронумеровываются с продолжением сквозной нумерации страниц книги покупок и книги продаж за указанный налоговый период, прошнуровываются и скрепляются печатью (п. 28 Правил).

Пример 2. Порядок заполнения книги покупок.

ООО "Ромашка" закупило у индивидуального предпринимателя Петрова И. Н., являющегося плательщиком налога на добавленную стоимость, два центнера удобрений на общую сумму 59000 руб., в том числе НДС- 9000 руб. Отгрузка товара покупателю произошла 12 ноября 2009 года, предпринимателем был выставлен счет-фактура № 5 от 15.11.2009. Кроме этого ООО "Ромашка" приобрело у ЗАО "Рассвет" 25 опрыскивателей для деревьев по цене 59 руб. за штуку на сумму 1475 руб., в том числе НДС -225 руб. От продавца был получен счет-фактура № 21 от 26.12.2009. Налоговым периодом для ООО "Ромашка" является квартал.

Книга покупок ООО "Ромашка" заполняется следующим образом (приложение 4).

Пример 3. Порядок заполнения книги продаж.

ЗАО "Василек" осуществило в феврале следующие операции по реализации товаров:

* + 02.11.2009 ООО "Незабудка" было реализовано (отгружено и оплачено) 100 кг апельсинов на общую сумму 3540 рублей, в том числе НДС -540 рублей. Продавец выставил покупателю счет-фактуру №12 от 04.11.2009;
  + 05.11.2009 ЗАО "Восход" было реализовано (отгружено и оплачено) 50кг яблок на сумму 1770 рублей, в том числе НДС-270 рублей, счет-фактура № 13 от 08.11.2009;
  + 10.11.2007 ПБОЮЛ Иванову М. Н. были реализованы (отгружены и оплачены) хлебобулочные изделия на общую сумму 4400 рублей, в том числе НДС -400 рублей, счет-фактура № 14 от 11. 11. 2008;
  + 15.11.2009 ООО "Незабудка" была реализована (отгружена) партия груш на общую сумму 3540 рублей. Был выставлен счет-фактура № 15 от 17.11.2009. Налоговым периодом для ЗАО "Василек" является месяц.

Книга продаж ЗАО "Василек" в этом случае будет заполнена следующим образом (приложение 5).

Глава 2 Бухгалтерский и налоговый учет налога на добавленную стоимость

2.1 Правовое и методическое обеспечение бухгалтерского учета

Общее правовое и методологическое руководство бухгалтерского учёта в России осуществляется Правительством РФ и Министерством финансов Российской Федерации.

Первый уровень–законы, указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства Российской Федерации, устанавливающие единые правовые и методологические нормы организации ведения бухгалтерского учёта в России.

Второй уровень - положения по бухгалтерскому учёту, утверждаемые федеральными органами исполнительной власти, определяемые Правительством России.

Третий уровень - методические указания, инструкции, рекомендации и иные аналогичные документы; подготавливаются и утверждаются федеральными органами, министерствами и иными органами исполнительной власти, профессиональным объединением бухгалтеров на основе и в развитие документов первого и второго уровней. Сюда относятся Планы счетов бухгалтерского учёта финансово- хозяйственной деятельности организаций и инструкции по их применению.

Четвертый уровень - документы, которые носят обязательный характер по организации и ведению бухгалтерского учета в разрезе отдельных видов имущества, обязательств и хозяйственных операций. Сюда относятся рабочие документы организаций, предназначенные для внутреннего пользования.

Выручка является основой для определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость. Документами, удостоверяющими правильность отражения выручки для определения налоговой базы являются: приказ об учетной политике; форма №2 "Отчет о прибылях и убытках"; главная книга; сводная оборотная ведомость; журналы-ордера №1, №2, №6, №8, №11; первичные документы на отпуск готовой продукции и оказание услуг; выписки банка; платежные поручения; акты выполненных работ и оказанных услуг; договора на выполнение работ, оказание услуг.

Указанные документы, их содержание и статус, принципы построения и взаимодействия между собой, а также порядок подготовки и утверждения определяет руководитель организации.

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с налогом на добавленную стоимость, предназначаются счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и счет 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

По дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" отражаются уплаченные (причитающиеся к уплате) организацией суммы налога по приобретенным материально-производственным запасам, нематериальным активам и основным средствам в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Списание накопленных на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" сумм налога на добавленную стоимость отражаются по кредиту счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в корреспонденции, как правило, со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Счет 68 "Расчетыпо налогам и сборам" кредитуется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) к взносу в бюджет.

По дебету счета 68 "Расчетыпо налогам и сборам" отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы налога на добавленную стоимость, списанные со счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

Рассмотрим учет налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям:

1. приобретение товаров, работ, услуг;

Следует учесть, что для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения дату возникновения обязанности по уплате налога, как по мере отгрузки, так и по оплате, порядок применения вычетов, при приобретении товаров, одинаков и не зависит от порядка определения выручки.

Пример 4.

ООО "Ирис" на 3 апреля 2005 года приобрело мясо 200 килограммов, по 110 рублей за килограмм, на сумму 22000 рублей. Налог на добавленную стоимость составит: 22000 \*10%/110%=2000 рублей.

На момент получения продукции оплата произведена не была.

В момент оприходования продукции:

* Дебет 10 Кредит 60 – 22000 рублей–получено от поставщика согласно счета-фактуры;
* Дебет 19 Кредит 60 – 2000 рублей – отражен налог на добавленную стоимость согласно счета-фактуры поставщика по полученной продукции.

В момент оплаты счета поставщика:

* Дебет 60 Кредит 51 - 2000 рублей - оплачен счет-фактура поставщика;
* Дебет 68/НДС Кредит 19 - 2000 рублей - произведен вычет налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщику по полученным товаро-материальным ценностям (работам, услугам).

1. приобретение основных средств и нематериальных активов;

Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении основных средств и нематериальных активов, приобретаемых для осуществления производственной деятельности, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и нематериальных активов.

Инструкцией по применению плана счетов предусмотрено, что сформированная по дебету счета 08 "Капитальные вложения" первоначальная стоимость объектов 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.

Рассмотрим учет налога на добавленную стоимость по продаже товаров (работ, услуг) и имущества, подлежащего учету с налога на добавленную стоимость.

Продажа товаров (работ, услуг). Предъявленная покупателю сумма налога, получаемая в составе выручки от продажи, 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".

Пример 5.

ОАО "Надежда", утвердившее в учетной политике для целей налогообложения дату возникновения обязанности по уплате налога по мере отгрузки и предъявлению покупателю расчетных документов, предварительно оплатило поставку товаров на сумму 25000 рублей. Сумма налога на добавленную стоимость составит 3814 рублей, так как: 25000\*18/118=3814 рублей.

В бухгалтерском учете отразила следующим образом:

* Дебет 51 Кредит 62 - 25000 рублей - получена предварительная оплата товара;
* Дебет 62 Кредит 68/НДС- 3814 рублей – отражена сумма налога на добавленную стоимость с предварительной оплаты, подлежащая уплате в бюджет.

После отгрузки товара, предварительно оплаченных:

* + Дебет 68/НДС Кредит 62 - 3814 рублей - отражена сумма налога на добавленную стоимость, уплаченная в бюджет с предоплаты, подлежащая возмещению из бюджета;
  + Дебет 62 Кредит 90 - 25000 рублей - отгружен товар покупателю, в том числе налог на добавленную стоимость;
  + Дебет 90 Кредит 68/НДС - 3814 рублей - сумма налога на добавленную стоимость на отгруженный товар, подлежащая уплате в бюджет.

Рассмотрим учет налога на добавленную стоимость по прочим видам деятельности:

* безвозмездная передача;

Налоговая база переданных прав собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе определяется исходя из рыночных цен. Отражение начисленной суммы налога на добавленную стоимость по данному основанию должно производиться в момент отгрузки товара.

Начисленная сумма налога на добавленную стоимость относится с кредита счета 68 "Расчеты с бюджетом" субсчета "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" в дебет счетов учета собственных источников организации, покрывающих стоимость безвозмездно передаваемых товаров, работ, услуг (на убытки, за счет специально создаваемых фондов, целевых средств и другое).

Дебет 91 Кредит 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;

Дебет 91 Кредит 68 - исчислен налога на добавленную стоимость по переданным товарам.

* мена товаров, работ, услуг;

При реализации товаров по товарообменным (бартерным) операциям налоговая база определяется исходя из рыночных цен. При этом оплатой товаров признается прекращение встречного обязательства приобретателя перед налогоплательщиком, которое непосредственно связано с поставкой (передачей) этих товаров, работ, услуг, за исключением прекращения встречного обязательства путем выдачи покупателем-векселедателем собственного векселя.

Предъявленная покупателю 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".

Схема проводок при применений учетной политики.

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

* Дебет 62 Кредит 90 (91) - отгружен товар, в том числе налог на добавленную стоимость;
* Дебет 90 (91) Кредит 68/НДС – отражена сумма налога на добавленную стоимость на отгруженный товар, подлежащая уплате в бюджет.

После получения встречного товара в обмен отгруженному товару:

* + Дебет 10 Кредит 60 - получен встречный товар по счету поставщика без налога на добавленную стоимость;
  + Дебет 19 Кредит 60 - выделен налог на добавленную стоимость по счету поставщика на полученный встречный товар;
  + Дебет 60 Кредит 62 - отражено погашение задолженности поставщика по товарообменной операции;
  + Дебет 68/НДС Кредит 19 - произведен вычет налога на добавленную стоимость по оплаченному и полученному встречному товару.

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

* Дебет 10 Кредит 60 - получен товар по счету поставщика без налога на добавленную стоимость;
* Дебет 19 Кредит 60 - выделен налог на добавленную стоимость по счету поставщика на полученный товар.

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

* Дебет 62 Кредит 90 (91) - отгружен товар, в том числе налог на добавленную стоимость;
* Дебет 90 (91) Кредит 68/НДС – отражена сумма налога на добавленную стоимость на отгруженный товар, подлежащая уплате в бюджет;
* Дебет 60 Кредит 62 - отражено погашение задолженности перед поставщиком по товарообменной операции;
* Дебет 68/НДС Кредит 19 – произведен вычет налога на добавленную стоимость по оплаченному и полученному встречному товару.

Схема проводок при применении учетной политики "по оплате".

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

* Дебет 62 Кредит 90 (91) - отгружен товар, в том числе налог на добавленную стоимость;
* Дебет 90 (91) Кредит 76/НДС – отражена сумма налога на добавленную стоимость на отгруженный товар, подлежащая уплате в бюджет после оплаты товара.

После получения встречного товара в обмен отгруженному товару:

* Дебет 10 Кредит 60 - получен встречный товар по счету поставщика без налога на добавленную стоимость;
* Дебет 19 Кредит 60 - выделен налог на добавленную стоимость по счету поставщика на полученный встречный товар;
* Дебет 60 Кредит 62 - отражено погашение задолженности поставщика по товарообменной операции;
* Дебет 76/НДС Кредит 68/НДС - сумма налога на добавленную стоимость на отгруженный и оплаченный товар, подлежащая уплате в бюджет;
* Дебет 68/НДС Кредит 19 - произведен вычет налога на добавленную стоимость по оплаченному и полученному встречному товару.

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

* Дебет 10 Кредит 60 - получен товар по счету поставщика без налога на добавленную стоимость;
* Дебет 19 Кредит 60 - выделен налог на добавленную стоимость по счету поставщика на полученный товар.

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

* Дебет 62 Кредит 90 (91) - отгружен товар, в том числе налог на добавленную стоимость;
* Дебет 90 (91) Кредит 68/НДС - отражена сумма налога на добавленную стоимость на отгруженный товар, подлежащая уплате в бюджет;
* Дебет 60 Кредит 62 - отражено погашение задолженности перед поставщиком по товарообменной операции;
* Дебет 68/НДС Кредит 19 - произведен вычет налога на добавленную стоимость по оплаченному и полученному встречному товару.

Рассмотрим исчисление налога на добавленную стоимость с процентов по облигациям, векселям и по товарному кредиту.

Согласно ст.162 Налогового кодекса Российской Федерации налоговая база по реализации товаров определяется с учетом сумм, полученных в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента. При этом необходимо учитывать, что в соответствии с п.2 ст.162 Налогового кодекса Российской Федерации данное положение не применяется в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) в соответствии с положениями статьи 149 НК РФ, а также в отношении товаров (работ, услуг), местом реализации которых в соответствии со статьями 147 и 148 Налогового кодекса Российской Федерации не является территория Российской Федерации. При налогообложении данных сумм применяется налоговая ставка, предусмотренная п.4 ст.164 Налогового кодекса Российской Федерации.

В бухгалтерском учете полученные проценты увеличивают прибыль организации. Одновременно на сумму исчисленного налога на добавленную стоимость делается проводка по кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом" субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" и дебету счета 90 учета налогооблагаемых доходов и расходов.

Дебет 51 Кредит 91-получена сумма процентов по векселю (товарному кредиту);

Дебет 91 Дебет 68/НДС - исчислена сумма налога на добавленную стоимость.

При организации бухгалтерского учета предприятиями, получившими право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, необходимо учитывать следующие моменты:

1. Выручка от реализации товаров (работ, услуг) в период освобождения отражается без налога на добавленную стоимость:
   * Дебет 62 Кредит 90 (91)- выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость.
2. Если организация утрачивает право на освобождение и обязана уплачивать налог на общих основаниях, начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такая утрата, то с момента, когда это было определено, организация обязана выставлять счета-фактуры с учетом начисленной суммы налога на добавленную стоимость и так же отражать выручку в бухгалтерском учете:
   * Дебет 62 Кредит 90 (91) –отражена сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), в том числе налог на добавленную стоимость;
   * Дебет 90 (91) Кредит 68/НДС - сумма налога на добавленную стоимость с выручки, подлежащая уплате в бюджет.

Если до момента, когда было определено, что организация обязана выставлять счета-фактуры с учетом начисленной суммы налога на добавленную стоимость, часть счетов-фактур была выставлена без учета налога, а обязанность по уплате налога за этот месяц возникла, то организация должна доначислить по указанным счетам-фактурам сумму налога на добавленную стоимость за счет собственных средств и отразить ее в бухгалтерском учете:

* Дебет 62 Кредит 90 (91) - выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость по выставленным счетам-фактурам;
* Дебет 91 Кредит 68/НДС - начисленная сумма налога на добавленную стоимость по выставленным счетам-фактурам без учета налога на добавленную стоимость по ставке 18% (10%).

Согласно п.5 ст.173 Налогового кодекса Российской Федерации в случае, если в период освобождения от обязанностей налогоплательщика, организация все же выставила покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога, то указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг), сумма налога подлежит уплате в бюджет.

Дебет 62 Кредит 90 (91) – получена выручка от реализации товаров (работ, услуг) с учетом налога на добавленную стоимость по выставленным счетам-фактурам;

Дебет 90 (91) Кредит 68/НДС - начисленная сумма налога на добавленную стоимость по выставленным счетам-фактурам, подлежащая уплате в бюджет;

Дебет 08 Кредит 60 - приобретены основные средства в период освобождения от обязанностей налогоплательщика согласно счету-фактуре поставщика, в том числе налог на добавленную стоимость.

2.2 Налоговый учет налога на добавленную стоимость

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

В случае если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями настоящей главы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнить применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиками в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

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

Складывается ситуация, при которой для расчета налога на добавленную стоимость необходима информация как бухгалтерского учета (данные о полученных авансах, аналитические данные по счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"), так и налогового учета (данные о дате реализации товаров (работ, услуг): "по отгрузке" или "по оплате").

Аналитические регистры налогового учета - сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях.

При этом формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.

Налоговый учет налога на добавленную стоимость базируется в основном на данных бухгалтерского учета. Поэтому для налогового учета используются такие регистры бухгалтерского учета, как:

* журналы-ордера по счетам "60", "62", "76", "90", "91", "94";
* главная книга.

Регистрами налогового учета можно назвать:

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

Книга продаж содержит данные о начисленных суммах налога за каждый налоговый период в разрезе покупателей (заказчиков), стоимости товаров, (работ, услуг).

В книге продаж должны найти отражение все объекты налогообложения, в частности, реализация товаров, (работ, услуг) по основной деятельности, прочая реализация, безвозмездная передача товаров, выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Книга формируется либо по моменту отгрузки, либо по оплате, в зависимости от учетной политики.

Записи в книге продаж производятся на основании счетов-фактур выставленных и (или) полученных за данный налоговый период.

Книга покупок содержит информацию о суммах налога, уплаченных поставщикам на основании оприходованных счетов-фактур.

Также как и книга продаж, книга покупок формируется на основании данных бухгалтерского учета. Здесь учитываются данные, отраженные в журналах-ордерах 6 и 7.

При составлении книги покупок должны учитываться все требования, предъявляемые к отнесению сумм налога к налоговому вычету в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Источником платежа налога на добавленную стоимость может быть выручка, ее доля в виде авансового платежа, различные доходы (от реализации имущества, проценты по векселям, от сдачи имущества в аренду) или сам приобретенный налог (при импорте товаров).

Таким образом, начисление налога на добавленную стоимость в налоговом учете отражается с помощью одной из следующих проводок:

* дебет - 19, 62, 76, 90, 91 кредит 68 - начислен НДС.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму начисленного налога при оформлении хозяйственных операций по реализации продукции и товаров, закупленных для перепродажи, на величину уплаченного налога поставщикам и подрядчикам за материалы, товары, работы, услуги.

2.3 Особенности и различия бухгалтерского и налогового учета налога на добавленную стоимость

Различия бухгалтерского и налогового учета налога на добавленную стоимость в настоящее время очень велики и увидеть каждый процесс в отдельности достаточно очень сложно.

В первую очередь следует отметить, что в налоговом учете отсутствует метод оценки товаров по продажным ценам. Поэтому организации, применяющие данный способ, должны вести двойной учет товаров: бухгалтерский - по продажным ценам и налоговый - по покупной стоимости.

Во-вторых, даже если в бухгалтерском учете применяется способа оценки товаров по покупным ценам, для целей налогообложения их стоимость определяется несколько иначе.

Так, в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 268 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации товаров доходы уменьшаются на их покупную стоимость. Согласно статье 320 Налогового кодекса Российской Федерации к прямым расходам при продаже товаров относятся (помимо цены, уплаченной поставщику) только суммы расходов на их доставку (транспортные расходы), если эти расходы не включены в цену приобретения данных товаров. Соответственно все остальные расходы, связанные с их приобретением, являются косвенными. Причем, обратите внимание, что транспортные расходы, только относятся к прямым, но при этом не включаются в стоимость товаров. Более подробно порядок их учета рассмотрен в разделе, посвященном расходам на продажу.

Исходя из сказанного, под стоимостью приобретения товаров для целей налогового учета следует понимать только их контрактную (договорную) цену, расходы по доставке (транспортные) выделять отдельно в составе прямых затрат, а все прочие расходы необходимо учитывать в составе косвенных расходов текущего отчетного (налогового) периода.

Таким образом, при перепродаже товаров предприятия должны вести двойной учет формирования их стоимости. Бухгалтерский - по продажным либо покупным ценам, включающим в себя все затраты, связанные с приобретением этих товаров, и налоговый - по покупным ценам, представляющим из себя только сумму расходов, уплаченную поставщику, без учета налога на добавленную стоимость.

Так же как и для прочих материально-производственных запасов, методы списания товаров в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадают.

Следует иметь в виду, что общий порядок оценки и оприходования товаров совпадает со всеми другими материально производственными запасами. Существенных отличий в бухгалтерском учете два:

* для учета товаров принята собственная первичная документация;
* возможен вариант учета товаров по продажным ценам с добавлением торговой наценки;

Единые унифицированные документы для торговых операций утверждены постановлением Госкомстата РФ от 25 декабря 1998 г. № 132 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций".

Для оформления приемки товаров по качеству, количеству, массе и комплектности применяется "Акт о приемке товаров" (форма № ТОРГ-1), который составляется приемной комиссией предприятия-получателя, назначенной приказом или распоряжением руководителя этого предприятия. При этом приемка товара проводится по фактическому наличию. При обнаружении недостачи товара (или других отклонений от условий договора-поставки), покупатель обязан приостановить приемку, обеспечить сохранность товара, принять меры к предотвращению его смешения с другим однородным товаром и вызвать представителя поставщика (грузоотправителя) для составления двустороннего акта.

При установлении расхождений при приемке товарно-материальных ценностей по количеству и качеству оформляется "Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей" (форма № ТОРГ-2) для отечественных товаров и "Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров" (форма № ТОРГ-3) для импортированных товаров.

Если в результате хранения на складе предприятия по тем или иным причинам товар портится, теряет качество и свои полезные свойства, и не подлежит дальнейшей реализации, составляется "Акт о списании товаров" (форма № ТОРГ-16).

Основным документом, позволяющим контролировать движение товарно-материальных ценностей и остатков товаров на предприятиях, а также одновременно следить за наличием и правильностью оформления первичных оправдательных документов, является товарный отчет (форма № ТОРГ-29 "Товарный отчет").

При реализации товаров оптом выписывается "Товарная накладная" (форма № ТОРГ-12), которая составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, сдающей товарно-материальные ценности, и является основанием для их списания (и отражения в товарном отчете). Второй экземпляр передается сторонней организации-покупателю и является для нее основанием для оприходования товаров.

В том случае, когда отгружаемая партия товара упаковывается в контейнеры, ящики и тому подобное и передается для дальнейшей транспортировки представителю покупателя или организации-перевозчику, к товарной накладной прилагается "Спецификация" (форма № ТОРГ-10).

Как уже отмечалось, товары, как и другие материально-производственные запасы, отражаются в учете по фактической себестоимости. Однако согласно пункту 13 ПБУ 5/01 организации, осуществляющие розничную торговую деятельность, могут оценивать приобретенные для продажи товары по продажной стоимости с отдельным учетом торговых наценок.

Кроме того, для таких организаций (причем, осуществляющих как оптовую, так и розничную торговлю) предусмотрена возможность затраты по заготовке и доставке товаров до складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу, а не в фактическую себестоимость этих товаров. В учете такая операция будет отражена проводкой:

* Дебет 44 Кредит 26, 60 (доставка осуществлена собственным транспортом или сторонней организацией)-отнесены на издержки обращения (расходы на продажу) расходы по доставке товаров на склад организации.

Выбранный способ оценки товаров и учета расходов по доставке должен быть обязательно зафиксирован в учетной политике для целей налогообложения.

В зависимости от выбранного способа отражение в бухгалтерском учете стоимости приобретенных товаров на счете 41 "Товары" должно осуществляться по покупным или продажным ценам. В последнем случае будет также применяться счет 42 "Торговая наценка".

Величина торговой наценки регулируется организацией самостоятельно, исходя из средней суммы издержек обращения (выбранных, к примеру, за какой-либо определенный период), уровня рентабельности и, конечно же, рыночных (конкурентных) цен на аналогичные товары. Причем наценка может устанавливаться как в целом по организации (как правило, при незначительном ассортименте товаров), так и в разрезе отдельных видов или групп товаров (продуктов).

Различия бухгалтерского и налогового учета налога на добавленную стоимость представлены в приложении 6.

Пример 6.

ООО "Перспектива" помимо своей основной (производственной) деятельности осуществляет розничную торговлю покупными товарами. В этих целях оно приобрело товары для перепродажи у оптовой торговой организации на сумму 118 000 руб. (включая НДС 18% - 18 000 рублей).

Согласно учетной политике для целей бухучета оприходования товаров в организации производится по продажным ценам. На все товары устанавливается единая торговая наценка в размере 50 процентов, которая включает также налог на добавленную стоимость.

В учете ООО "Перспектива" данные операции следует отразить так:

* Дебет 41 Кредит 60-100 000 руб. (118 000 - 18 000) - оприходованы товары, полученные от поставщика (без учета налога на добавленную стоимость);
* Дебет 19 Кредит 60-18 000 руб. - отражен в учете налога на добавленную стоимость, подлежащий уплате поставщику за товары;
* Дебет 41 Кредит 42-50 000 руб. (100 000 руб. \* 50%) - начислена торговая наценка на полученные товары;
* Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" Кредит 19-18 000 руб. - принят к вычету налог на добавленную стоимость, уплаченный поставщику за товары;
* Дебет 60 Кредит 51-118 000 руб. - произведена оплата поставщику за товары.

Списание стоимости выбывших (в том числе реализованных товаров) производится такими же методами, как и для прочих материально-производственных запасов.

Глава 3 Методика учета налога на добавленную стоимость на примере Мри ФНС №22 по РБ

3.1 Анализ поступления налогов в федеральный бюджет на примере МРИ ФНС РФ №22 по РБ

Главной задачей федеральной налоговой службы Российской Федерации является осуществление контроля за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет государственных налогов и других платежей, установленных законодательством Российской Федерации и республик, входящих в состав России.

В связи с выполнением указанной работы налоговые органы имеют право требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания, перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов. Эти документы являются основой для проведения налоговыми органами документальных и камеральных проверок.

При этом налоговая проверка предприятий и организаций является основным способом контроля государства за деятельностью налогоплательщиков. В настоящее время формы и порядок осуществления налогового контроля строго регламентирован главой 14 "Налоговый контроль" Налоговым кодексом Российской Федерации.

Основываясь на данных Инспекции ФНС РФ по Давлекановскому району г. Давлеканово можно сделать выводы о существующей практики взимания налога на добавленную стоимость, выявить характерные проблемы развития действующего законодательства по налогу на добавленную стоимость.

Характерной особенностью Давлекановского района г. Давлеканово является наличие в районе большого количества предприятий, крупных налогоплательщиков. Налоговые поступления, взимаемые ИФНС, составляют около 9 % всех поступлений в бюджете г. Давлеканово и около 7 % в бюджете Республики Башкортостан. Также нельзя недооценивать и значение малого и среднего бизнеса района, а главное – предприятий торговли. Еще одной особенностью района является наличие в нем подавляющего числа строительно-монтажных управлений и трестов, то есть предприятий строительной сферы, неплатежи в которой, способствуют увеличению недоимки по налогам.

Основными методами налогового контроля является проведение камеральных и документальных проверок налогоплательщиков. Камеральные проверки проводятся налоговыми инспекциями на стадии приемки от налогоплательщиков отчетных документов и налоговых расчетов, то есть без выхода на предприятие. При этом целью камеральной проверки является:

* непосредственная проверка отчетности и расчетов по налогу.

При этом, проверке в основном подвергается правильность заполнения соответствующих граф и строк деклараций и отчетов, правомерность использования тех или иных льгот, а также осуществляется арифметическая сверка отчетных показателей. Кроме арифметического подсчета проверяется полнота заполнения реквизитов, правильность применения ставок, наличие печати предприятия и подписей должностных лиц. При нахождении арифметических ошибок налоговый инспектор, принимающий отчет может составить акт и наложить финансовые санкции за неправильное исчисление налога, однако в большинстве случаев налоговые инспектора либо возвращают отчет на исправление, либо дают возможность представителю предприятия исправить ошибку на месте. Такой подход к проведению камеральной проверки является наиболее гуманным в настоящих условиях нестабильного и очень усложненного законодательства.

* ведение карточек лицевых счетов предприятия-налогоплательщика.

Учет поступления налога на добавленную стоимость по каждому налогоплательщику ведется на карточках лицевых счетов по форме № 6. Таким образом, после принятия декларации по налогу на добавленную стоимость отчет передается в отдел учета, где происходит начисление налога. Одним из значительных этапов проведения налоговыми органами контроля за взиманием налога на добавленную стоимость является проведение документальных проверок предприятий и организаций различных форм собственности.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации документальные проверки предприятий и организаций проводятся не чаще одного раза в год по одним и тем же налогам за один и тот же проверяемый период. Документальные проверки осуществляются в соответствии с годовыми планами работы инспекции и квартальными графиками проверок, составляемыми по каждому участку работы. При необходимости проводятся внеплановые документальные, а также специальные тематические проверки предприятий. Однако более глубокие выводы о структуре налогоплательщиков района можно сделать, просмотрев поступление некоторых налогов в федеральный бюджет за 2007 и 2008 года.

Таблица 1 Суммы поступления налогов в Федеральный бюджет (тыс. рублей)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Отдельные виды налогов | Суммы поступления налогов в ФБ (тыс. руб.) | | |
| 2007 год. | 2008 год. | Изменения +/- |
| 1. Налог на прибыль | 4170 | 5093 | +923 |
| 2. Единый социальный налог | 216731 | 82620 | -134114 |
| 3. Налог на добавленную стоимость | 3589 | 14474 | +10885 |
| 4. Акцизы | 18 | 18 | 0 |
| 5. Налог на добычу полезных ископаемых | 154 | 74 | -80 |
| 6. Водный налог | 1856 | 1453 | -403 |

Данные таблицы 1 показывают, что сумма налога на добавленную стоимость увеличилась на 10885 тыс. рублей в 2008 году по сравнению с 2007 годом. Это свидетельствует об увеличении выплат в бюджет налога на добавленную стоимость и увеличение дохода у различных предприятии.

Наибольший удельный вес поступлений по налога на добавленную стоимость обеспечивают предприятия добывающей и перерабатывающей промышленности.

В 2007 году было низкое поступление налога на добавленную стоимость, что свидетельствует о не предоставлении налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость и к ним налоговые органы предъявляют санкции в виде приостановления операций по расчетным (текущим) счетам в банках. Однако большинство этих предприятий не ведут финансово-хозяйственной деятельности и подлежат закрытию.

Налогоплательщики обязаны своевременно и в полном объеме уплачивать налоги и другие обязательные платежи. При этом со срочностью уплаты налоговых платежей тесно связано понятие недоимки, которая представляет собой сумму налога, не внесенную в бюджет или внебюджетный фонд по истечении установленных сроков уплаты.

На увеличение налога на прибыль скорей всего повлияло в первую очередь увеличение прибыли от реализации. Сумма изменения составляет 923, что показывает не большое увеличение и расхождения в суммах за год.

Из таблицы видно, что изменения по акцизам не произошло, это свидетельствует о стабильности поступления налога в бюджет.

У остальных налогов, таких, как водный, налог на добычу полезных ископаемых, единый социальный налог произошли заметные изменения. Это говорит о том что происходит сокрытие налогов, которые должны поступать в федеральный бюджет.

3.2 Налоговый учет налога на добавленную стоимость на примере ОАО "Нефтемаш" за 2007-2008 года

ОАО "Нефтемаш" состоит на учете в Налоговом органе с 2005 года, осуществляет разработку товаров народного потребления, создание и внедрение средств автоматики, измерительных приборов, систем автоматизации для быта, промышленности и сельского хозяйства, оказание услуг по внедрению, монтажу наладке и ремонту выпускаемой продукции, ремонт бытовой техники, и другие виды деятельности, не запрещенные законодательством Российской Федерации.

В 2007 году ОАО "Нефтемаш" предоставлял отчеты по налогу на добавленную стоимость ежемесячно, с 2008 года перешло на ежеквартальное предоставление отчетности по налогу на добавленную стоимость.

Моментом определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость является наиболее раняя из дат: день отгрузки или день оплаты (частичная оплата) в счет предстоящих поставок операций, подлежащих налогообложению и операции, освобождаемых от налогообложения. Ведется раздельный учет расходов, осуществляемых по операциям подлежащим налогообложению и не облагаемых налога на добавленную стоимость (все аспекты определения налоговой базы приведены в учетной политике организации).

Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет за 2007 год составило.

Таблица 2 - Суммы налога подлежащие к уплате в бюджет за 2007 год (тыс. рублей)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Месяц | Сумма налога уплаченная в бюджет за 2007 год (тыс. рублей) |
| 1 | Январь | 7350 |
| 2 | Февраль | 14698 |
| 3 | Март | 31981 |
| 4 | Апрель | 56884 |
| 5 | Май | 135704 |
| 6 | Июнь | 48926 |
| 7 | Июль | 43618 |
| 8 | Август | 80752 |
| 9 | Сентябрь | 57877 |
| 10 | Октябрь | 55461 |
| 11 | Ноябрь | 62868 |
| 12 | Декабрь | 76292 |
| Общая сумма | | 672411 |

Из выше указанной таблицы можно составить диаграмму и сделать более глубокие выводы.



Рисунок 1 – Суммы налоговой базы за 2007 год

По данным рисунка 1 можно сделать следующие выводы, что суммы налога поступали ежемесячно и они различны. Самое большое поступление в бюджет было в мае, который составил 135704 тыс. рублей. Данный показатель показывает в этом месяце наиболее высокий темп роста производства, реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг и так далее. Самый низкий показатель в январе, объясняется тем, что в этот момент производство не функционировало в связи с многочисленными праздниками.

Согласно ст. 163 и п.6 ст. 174 Налогового кодекса Российской Федерации организация вправе выбрать налоговый период налога на добавленную стоимость. В связи с этим ОАО "Нефтемаш" предоставил отчеты по налогу на добавленную стоимость ежеквартально.

Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет за 2007 год составило.

Таблица 3 - Суммы налога подлежащие к уплате в бюджет за 2008 год (тыс. рублей)

|  |  |
| --- | --- |
| Кварталы | Суммы налога уплаченные в бюджет за 2008 год (тыс. рублей) |
| 1 | 384220 |
| 2 | 767012 |
| 3 | 844676 |
| 4 | 776893 |
| Общая сумма | 2772801 |

Составим диаграмму из выше указанной таблицы.



Рисунок 2 – Суммы налоговой базы за 2008 год

По данным рисунка 2 видно, что самое наибольшее поступление произошло в третьем квартале, который составил 844676 тыс. рублей. Это обусловлено тем, что в этом квартале возросло поступление материально-производственных запасов, а также реализация готовой продукции.

Суть анализа в данном случае заключается в сопоставлении разных сумм, подлежащих уплате и исчисляемых организацией за определенный период времени в зависимости от показателей ее финансово-хозяйственной деятельности.

В 2008 году сумма налога на добавленную стоимость, которая была уплачена в бюджет составила 2772801 рублей, она увеличилась за год на 2100390, на 23 % по сравнению с уплатой предыдущего года. Это свидетельствует о том что возросло приобретение сырья и материала для производства, а так же выросло количество реализуемой продукции.

На анализируемом предприятии проводилась выездная налоговая проверка МРИ ФНС РФ №22 по РБ. Проверка правильности расчетов по налогу проведена в соответствии с главой 21 Налогового Кодекса РФ части второй (с изменениями и дополнениями) за период с 01.07.2005г. по 30.06.2008г. В ходе проверки, ОАО "Нефтемаш" привлекли к налоговой ответственности за совершение правонарушения предусмотренной п.1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату (неполную уплату) сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия), в виде штрафа в размере 20 % от неуплаченных сумм налога, который составляет 41838 рублей. Акт выездной налоговой проверки и решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения представлен в приложении 7 и 8.

3.3 Бухгалтерский учет налога на добавленную стоимость на примере ОАО "Нефтемаш" за 2008 год

Бухгалтерский учет ОАО "Нефтемаш" ведется на основе стандартного плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий "Инструкции по его применению, утвержденного приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. №94н (в редакции Приказа Минфина РФ от 07.05.03 г. №38н)".

Для бухгалтерского учета налога на добавленную стоимость используются счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет 2 "Расчеты по налогу на добавленную стоимость", 90 "Продажи" субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость".

Ведение бухгалтерского учета и подготовка бухгалтерской отчетности осуществляется исходя из принципа допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Рассмотрим оборотно-сальдовые ведомости по счетам 19 и 68.2 за 2008год.

Таблица 4 - Оборотно-сальдовая ведомость счета 19

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Субконто | Сальдо на начало периода | | Обороты за период | | Сальдо на конец периода | |
| Дебет | Кредит | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит |
| Итого |  |  | 316 449 19,26 | 316 149 29,43 | 29 989,83 |  |

Таблица 5 - Оборотно-сальдовая ведомость по счету 68.2

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Субконто | Сальдо на начало периода | | Обороты за период | | Сальдо на конец периода | |
| Дебет | Кредит | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит |
| Итого |  | 66 371,0 | 49 721875,27 | 504 29509,58 |  | 774 005,31 |

По данным таблиц видно, что обороты по счетам 19 и 68.2 очень велики. Это объясняется тем, что на ОАО "Нефтемаш" приобретаются материалы на производство и оплата налога производится ежеквартально.

Рассмотрим порядок учет налога на добавленную стоимость по данным ОАО "Нефтемаш".

Организация ОАО "Нефтемаш" в октябре 2008 года отгрузила партию товара. Цена партии - 472000 рублей (в том числе НДС-72000 рублей). А себестоимость товара 300000 рублей.

В учете делаются следующие записи:

* Дебет 62 субсчет "Расчеты с покупателями"
* Кредит 90 субсчет "Выручка" - 472000 рублей - отражена выручка от реализации товаров;
* Дебет 90 субсчет "Налог на добавленную стоимость"
* Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС" - 72000 рублей- начислен НДС по реализованным товарам;
* Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 45- 300000рублей –списана себестоимость товаров.

Из всего выше указанных данных бухгалтерского учета можно сделать вывод, что продукция предприятия пользуется спросом. Налог на добавленную стоимость уплачивается своевременно. Для улучшения финансового состояния и оборачиваемости состояния и оборачиваемости оборотных средств необходимо увеличить выручку от реализации продукции при помощи завоевания новых рынков сбыта, освоение новых технологий и продукции, усовершенствование процесса производства.

Заключение

Обобщив литературные источники, необходимо отметить, что оценка места и роли налога на добавленную стоимость неоднозначна: практики полагают, что этот налог как нельзя лучше обеспечивает бюджетные потребности, а аналитики критикуют за излишнюю фискальность, необработанность налоговой базы и высокие ставки. Налог на добавленную стоимость, считают они, не адаптирован к отечественной экономике на этапе ее перехода к рынку, что объясняет существование недостатков в формировании налогооблагаемой базы и в технике исчисления.

С возникновения налога на добавленную стоимость дало возможность государству контролировать весь процесс производства и обращения товаров (в том числе оптовую и розничную торговлю).

Широкое распространение налога на добавленную стоимость в зарубежных странах с рыночной экономикой создало почву для появления его в России. Также необходимо отметить, что налог на добавленную стоимость является менее обременительным для отдельного производителя, поскольку обложению подлежит не весь товарооборот, а лишь прирост стоимости, и тяжесть налога может быть распределена по всей цепи товарооборота. Это являлось немаловажным фактором в достижении равенства всех участников рынка. Следует также обратить внимание на такой факт, что налог на добавленную стоимость является более простой и универсальной формой косвенного обложения, так как для всех плательщиков устанавливается единый механизм его взимания.

В настоящее время налог на добавленную стоимость играет важную роль в налоговых системах. Особенно широкое распространение этот налог получил в европейских странах. Многолетний опыт использования налога на добавленную стоимость в зарубежных странах показал, что он является одним из наиболее эффективных фискальных инструментов. Кроме выполнения чисто фискальной роли НДС используется как инструмент регулирования экономики, а также как важная составная часть механизма экономической интеграции.

Со времени введения и до сегодняшних дней налог на добавленную стоимость претерпел существенные изменения как по доле в доходах бюджета, так и по ставкам, кругу плательщиков, механизму изъятия и системе льгот. Ярко выраженной тенденцией является повышение его роли в доходах бюджета. По данным ФНС России, налог на добавленную стоимость стал одним из главных источников бюджетных доходов.

Проанализировав методологию налога на добавленную стоимость можно придти к выводу, что налог на добавленную стоимость – это очень сложная экономическая категория, которая закреплена законодательно. Поступления от налога на добавленную стоимость занимает одно из ведущих позиций в доходах бюджета и его регулирование имеет общенациональное значение, как для государства так и для налогоплательщиков – предприятий и организаций.

Исходя из поставленной цели работы, основное внимание было уделено решению следующих взаимосвязанных задач: описать основные принципы налога на добавленную стоимость, определить налоговую базу по налогу, отметить различия в ведении налогового и бухгалтерского учета по налогу на добавленную стоимость.

Таким образом, несмотря на колебания уровня налога на добавленную стоимость в доходе бюджета, этот налог является одним из главных источников пополнения казны государства.

В современной России механизм налогообложения складывался при взаимодействии двух видов учета: бухгалтерского и налогового. Бухгалтерский учет являлся инструментом полного отражения всей хозяйственной деятельности и финансового состояния предприятия. Налоговый учет по своей сути представлял корректировку налогооблагаемой базы, полученной в бухгалтерском учете.

Как правило, бухгалтерский и налоговый учет входят составными частями в общую структуру финансово-экономического управления предприятием. Во многих странах налоговый учет является встроенным элементом бухгалтерского контура управления. Следовательно приоритет отдается экономической сущности учета, а фискальная функция относится к элементу ограничения затрат и хозяйственных действий.

Список используемой литературы и других источников информации

1. Налоговый кодекс Российской Федерации часть вторая (по сост. на 01.02.2008 г.) – М.: Омега-Л, 2008. – 163с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации часть вторая (по состоянию на 01.05.2009 г.) М.: "Экзамен",2009. – 210с.
3. Письмо ФНС России от 11.08.2006 № 03-4-03/1555@
4. Письмо ФНС России от 11.10.2006 № ШТ-6-03/996@
5. Письмо ФНС России от 21.05.2001 № ВП-6-03/404
6. Письмо ФНС России от 13.05.2004 № 03-1-08/1191/15@
7. Письмо ФНС России от 23.06.2004 № 03-03-11/107
8. Постановление Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 №914
9. Постановление Правительства Российской Федерации от 14.07.2003 № 12
10. Постановление Правительства Российской Федерации от 28.10.99 № 14
11. Федеральный закон "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах" от 05.08.2000 г. № 118-ФЗ.
12. Приказ об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и порядка ее заполнения от 23 декабря 2006 г. № 153н// Электронный вариант СП "Гарант" по состоянию на 01.01.09г.
13. Приказ об утверждении форм деклараций по налогу на добавленную стоимость и инструкции по их заполнению от 15 июня 2007 г. № САЭ-3-04/366@
14. Агапова А. А. Порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость // Девятнадцатые Международные Плехановские чтения: Тезисы докладов аспирантов, докторантов и научных работников. – М., Издательство Российской экономической академии, 2008.
15. Сокол М.П. Налог на добавленную стоимость // Налоговый вестник, 2008. - 272с.
16. Ветрова В.Л. Налог на добавленную стоимость: комментарий к главе 21 Налогового кодекса Российской Федерации. – М.: "Вершина", 2009. -335с.
17. Морозова Ж.А. Налог на добавленную стоимость. Работа над ошибками. – М.: Индекс Медиа, 2009. – 192с.
18. Акимова В.М. Исчисление и уплата налога на добавленную стоимость// Налоговая политика и практика. 2009, № 10, с. 44-48.
19. Акимова В.М. НДС: исчисление и уплата// Налоговая политика и практика. 2008, № 2, с. 29-34.
20. Гумерова Н.Р. Налог на добавленную стоимость: порядок применения налоговых льгот // Налоговая политика и практика. 2008, № 7, с. 38-41.
21. Комкова Е.А. Уплата НДС организациями // Финансовая газета. 2009, № 15, с. 4.
22. Комкова Е.А. Исчисление и уплата НДС индивидуальными предпринимателями // Финансовая газета. 2009, № 16, с. 5.
23. Мамрукова О.И. "Налоги и налогообложение". М.- 2009г.- 275с.
24. Чибисова А.В. Некоторые изменения налога на добавленную стоимость в 2009// Налоговый вестник, 2009, №9, с.7.
25. Юдкина "Налоги и налогообложение" М., 2009г.-156с.
26. www.nalog.ru – Информационный сайт ФНС России.
27. www1.minfin.ru – Информационный сайт Министерства Финансов Российской Федерации.
28. www.nalogkodeks.ru – Сайт по налогам и сборам в России, с разъяснением законодательной базы.

Приложение 1

Налоговые вычеты по НДС и порядок их применения

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Суммы налога, подлежащие вычетам | Применение налоговых вычетов | | Основание |
| Вид имущества (расходов), условия оплаты | Порядок применения налоговых вычетов |
| 1 | Суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления и временного ввоза переработки вне таможенной территории в отношении товаров (работ, услуг), перечисленных в подпунктах 1и 2 п.2 статьи 171 НК РФ | Товары (работы, услуги), оплата которых осуществляется денежными средствами | Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, и при наличии соответствующих первичных документов (п. 1 ст. 172 НК РФ). Вычетам подлежат (если иное не установлено ст. 172 НК РФ) суммы, предъявленные продавцами при приобретении налогоплательщиками товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав. | п. 1 ст. 172 НК РФ |
| Основные средства и (или) нематериальные активы, а также оборудования к установке, оплата которых осуществляется денежными средствами | Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств и (или) нематериальных активов, а также оборудования к установке, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и (или) нематериальных активов. | п.1 ст.172 НК РФ |
| Товары (работы, услуги), оплата которых осуществляется собственным имуществом (в том числе с использованием векселя третьего лица) | При использовании налогоплательщиком собственного имущества (в том числе векселя третьего лица) в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) вычетам подлежат суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком в случаях и в порядке, которые предусмотрены п.4 ст. 168 НК РФ | п.2 ст. 172 НК РФ |
| 2 | 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 | Реализованные товары (работы, услуги) в случае их возврата или отказа | Вычеты этих сумм налога производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операции по корректировке в связи с возвратом товара или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа. Этот порядок распространяется и на покупателей-налогоплательщиков, исполняющих обязанности налогового агента в соответствии с п. 2 ст. 161 НК РФ | п. 5 ст. 171 НК РФ, п. 4 ст. 172 НК РФ |
| Суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг) |  |  |  |
| 3 | Суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории РФ, в случае расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей | Товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ, по которым была получена оплата, в случае расторжения соответствующего договора и возврата сумм оплаты частичной оплаты | Вычеты этих сумм налога производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операции по корректировке в связи с расторжением договора и возвратом авансовых платежей, но не позднее одного года с момента возврата или отказа. Эти правила распространяется и на покупателей-налогоплательщиков, исполняющих обязанности налогового агента в соответствии с п. 2 ст. 161 НК РФ | П. 5 ст. 171 НК РФ, п. 4 ст. 171 НК РФ |
| 4 | Суммы налога, исчисленные и уплаченные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) | Товары, а также работы (услуги), по которым получена оплата, частичная оплата | Вычеты данных сумм налога производятся после даты реализации соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг), при условии, что соответствующие суммы НДС, исчисленного с оплаты, полученной ранее, были перечислены в бюджет, а значит, отражены в налоговой декларации по НДС | п.8 ст. 171 НК РФ, п. 6 ст. 172 НК РФ |
| 5 | Суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств | Объекты капитального строительства (основных средств) | Вычеты этих сумм налога производятся по мере постановке на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства (основных средств) с момента, указанного в п. 2 ст. 259 НК РФ (с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию), или реализации объекта незавершенного капитального строительства. Суммы налога, предъявленные налогоплательщику при проведении подрядчиками капитального строительства объектов недвижимости (основных средств), при приобретении недвижимого имущества (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а так же космических объектов) , исчисленные налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, принятые к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ, подлежат восстановлению в случае, если указанные объекты недвижимости (основные средства ) в дальнейшем используются для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ, за исключением основных средств, которые полностью самортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у данного налогоплательщика прошло не менее 15 лет | п.6 ст. 171 НК РФ, п. 5 ст. 172 НК РФ |
| 6 | Суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ | Товары (работы, услуги), приобретенные для выполнения строительно-монтажных работ | Вычеты производятся по мере постановки на учет соответствующего имущества вне зависимости от начисления амортизации или в ввода в эксплуатацию законченного строительства объекта | п. 6 ст. 171 НК РФ и п. 5 ст. 172 НК РФ |
| 7 | Суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства | Объекты незавершенного строительства |  |  |
| 8 | Сумма налога, исчисленные налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления | Строительно-монтажные работы для собственного потребления | Принимаются к вычету по мере перечисления соответствующих сумм налога в бюджет | п. 6 ст. 171 НК РФ и п. 5 ст. 172 НК РФ |
| 9 | Сумма исчисленного налога при реорганизации | Товары (работы, услуги) для выполнения строительно-монтажных работ | В случае реорганизации организации вычетам у правопреемника (правопреемников) подлежат суммы налога, предъявленные реорганизованной (реорганизуемой) организации уплаченные ею при приобретении товаров (работ, услуг) для выполнения строительно-монтажных работ, в том числе для собственного потребления, которые не были приняты к вычету на момент завершения реорганизации.  Суммы налога, которые не были приняты реорганизованной (реорганизуемой) организацией к вычету до момента завершения реорганизации, включаются в состав налоговых вычетов правопреемником (правопреемниками) по мере уплаты в бюджет налога, исчисленного реорганизованной (реорганизуемой) организацией при выполнений строительно-монтажных работ для собственного потребления в соответствии со ст. 173 НК РФ | п. 6 ст. 171 НК РФ и п. 5 ст. 172 НК РФ |
| 10 | Суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездках постельными принадлежностями, а также расходами на наем жилого помещения) и представительским расходам | Расходы на командировки | В случае если в соответствии с НК РФ расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы налога по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормативам.  Для принятия этих расходов к вычету необходимо наличие подтверждающих документов (счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога: квитанции, чеки и т. п.) | п. 7 ст. 171 НК РФ |
| 11 | Суммы налога, уплаченные в соответствии со ст. 173 НК РФ покупателями – налоговыми агентами | Товары (работы, услуги), приобретаемые налоговыми агентами для перепродажи или для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, при условии, что при их приобретении налоговый агент удержал и уплатил налог из доходов. | Право на указанные налоговые вычеты имеют покупатели – налоговые агенты, состоящие на учет в налоговых органах и исполняющие обязанности налогоплательщика в соответствии НК РФ, при выполнении ими требований по уплате в бюджет согласно ст. 173 НК РФ.  Налоговые агенты, осуществляющие операции, указанные в пунктах 4 и 5 ст. 161 НК РФ , не имеют права на включение в налоговые вычеты сумм налога, уплаченных по этим операциям.  Суммы налоговых вычетов должны исчисляться отдельно по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.  Товары (работы, услуги) должны быть приобретены налогоплательщиком - налоговым агентом для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения, за исключением производства и (или) реализации (а также передачи, выполнения, оказания для собственных нужд) товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, или реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ | п. 3 ст. 171 НК РФ, п. 4 ст. 161 НК РФ |
| 12 | Суммы налога, предъявленные продавцами налогоплательщику –иностранному лицу, не состоявшему на учете в налоговых органах РФ, при приобретении указанным налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав или уплаченные им при ввозе на таможенную территорию РФ товаров для его производственных целей или осуществления им иной деятельности | Товары (работы, услуги), приобретенные иностранным лицом, не состоящим на учете в налоговых органах РФ, при уплате налоговым агентом налога, удержанного из дохода иностранного лица и условии постановки его на учет в налоговых органах РФ | Указанные суммы налога подлежат вычету или возврату налогоплательщику – иностранному лицу после уплаты налоговым агентом налога, удержанного из доходов этого налогоплательщика, и только в той части, в которой приобретенные или ввезенные товары (работы, услуги), имущественные права использованы при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), передаче имущественных прав, реализованных удержавшему налог налоговому агенту.  Указанные суммы налога подлежат вычету или возврату при условии постановки налогоплательщика – иностранного лица на учет в налоговых органах РФ. | п. 4 ст. 171 НК РФ; п. 1 ст. 172 НК РФ |
| Основные средства и (или) нематериальные активы после принятия их на учет | Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств в том числе оборудования к установке и (или) нематериальных активов, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и (или) нематериальных активов. | п.4 ст. 171 НК РФ; п. 1 ст. 172 НК РФ |

Приложение 2

Общие условия, необходимые для применения налогового вычета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Условия, необходимые для применения | Основание |
| 1 | Лицо должно являться плательщиком НДС | п. 1 ст. 171 НК РФ |
| 2 | Приобретение товаров (работ, услуг) а также имущественных прав для осуществления операции, являющихся объектом обложения НДС, либо для перепродажи | п. 2 ст. 171 НК РФ |
| 3 | Наличие надлежащим образом заполненного счета-фактуры с выделенной суммой НДС, либо иных документов в случаях, предусмотренных НК РФ | п. 1 ст. 172 НК РФ |
| 4 | Принятие приобретенных товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на учет и при наличии соответствующих первичных документов | п. 1 ст. 172 НК РФ |
| 5 | Суммы НДС должны быть надлежащим образом предъявлены поставщиком покупателю | п. 1 ст. 172 НК РФ |
| 6 | При приобретении товаров (работ, услуг) имущественных прав до 01. 01. 2006 суммы НДС должны быть уплачены поставщику. После этой даты данное условие не действует | п. 1 ст. 172 НК РФ |

Приложение 3

Заполнение отдельных реквизитов счета-фактуры

|  |  |
| --- | --- |
| Реквизиты, которые заполняются только в определенных ситуациях | Ситуация. Когда реквизит заполняется |
| Наименование и адрес грузоотправителя (пп. 3 п. 5 ст. 169 НК РФ) | Во всех случаях, когда есть грузоотправитель и грузополучатель. Если, например, речь идет о реализации выполненных работ или оказанных услуг, то есть в случае, когда грузоотправителя и грузополучателя в принципе быть не может, то в соответствующих графах ставятся прочерки.  Если продавец и грузоотправитель одно и то же лицо, то в соответствующей графе пишется "он же" (Приложение 1 к Правилам "Состав показателей счета-фактуры") |
| Номер платежно – расчетного документа (пп. 4 п. 5 ст. 169 НК РФ) | В случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) (пп. 4 п. 5 ст. 169 НК РФ) |
| Единица измерения (пп. 5 п. 5 ст. 169 НК РФ) | В случае реализации товаров (у работ и услуг нет единиц измерения) |
| Количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг) исходя из принятых по нему единиц измерения (пп. 6 п.5 ст. 169 НК РФ) | В случае реализации товаров (у работ и услуг нет единиц измерения) и нет соответствующего им количества |
| Цена (тариф) за единицу измерения по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы налога (пп. 7 п. 5 ст. 169 НК РФ) | В случае реализации товаров (у работ и услуг нет единиц измерения) |
| Сумма акциза (пп. 9 п. 5 ст. 169 НК РФ) | При реализации подакцизных товаров |
| Страна происхождения товара (пп. 13 п. 5 ст. 169 НК РФ) | При реализации товара, страной происхождения которого является не Российская Федерация |
| Номер таможенной декларации (пп. 14 п. 5 ст. 169 НК РФ) | При реализации товара, страной происхождения которого является не Российская Федерация |

Приложение № 4

Книга покупок

Покупатель ООО "Буренка"

Идентификационный номер и код причины постановки на учет налогоплательщика-покупателя 7712345682/771201001

Покупка за период с 01 октября 2009 года по 31 декабря 2009 года

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Дата и номер счета – фактуры продавца | Дата оплаты счета – фактуры продавца | Дата принятия на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав | Наименование продавца | ИНН продавца | КПП продавца | Страна происхождения товара. Номер таможенной декларации | Всего покупок включая НДС | В том числе | | | | | | | |
| Покупки, облагаемые налогом по ставке | | | | | | | Покупки, освобождаемые от налога |
| 18 процентов | | 10 процентов | | 0 процентов | 20 процентов | |
| Стоимость покупок без НДС | Сумма НДС | Стоимость покупок без НДС | Сумма НДС |  | Стоимость покупок без НДС | Сумма НДС |
| 1 | 15.112009 №5 | 15.11.2009 | 12.11.2009 | ПБОЮЛ  Петров И. Н. | 772173904500 | - | - | 59000 | 50000 | 9000 | - | - | - | - | - | - |
| 2 | 26.12.2009 №21 | 27.12.2009 | 26.12.2009 | ЗАО "Рассвет" | 5032567821 | 503201001 | - | 1475 | 1250 | 225 | - | - | - | - | - | - |
| ВСЕГО | | | | | | | | 60475 | 51250 | 9225 |  |  |  |  |  |  |

Главный бухгалтер

Индивидуальный предприниматель

Реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя

Приложение№5

Книга продаж

Покупатель ЗАО "Василек"

Идентификационный номер и код причины постановки на учет налогоплательщика-покупателя 5033647294/503301001

Покупка за период с 01 ноября 2009 года по30 ноября 2009 года

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата и номер счета-фактуры продавца | Наименование покупателя | ИНН покупателя | КПП покупателя | Дата оплаты счета-фактуры продавца | Всего продаж, включая НДС | В том числе | | | | | | | |
| Продажи, облагаемые налогом по ставке | | | | | | | Продажи, освобождаемые от налога |
| 18% | | 10 % | | 0 % | 20 % | |
| стоимость продаж без НДС | сумма НДС | стоимость продаж без НДС | сумма НДС |  | стоимость продаж без НДС | сумма НДС |
| 04.11.2009 № 12 | ООО "Незабудка | 7731682019 | 773101001 | 05.11.2009 | 3540 | 3000 | 540 | - | - | - | - | - | - |
| 08.11.2009 № 13 | ЗАО "Восход" | 7720582439 | 772001001 | 10.01.2009 | 1770 | 1500 | 270 | - | - | - | - | - | - |
| 11.11.2009 № 14 | ПБОЮЛ Иванов | 77494857400 | - | 15.11.2009 | 4400 | - | - | 4000 | 400 | - | - | - | - |
| 17.11.2009 № 15 | ООО "Незабудка" | 7731682019 | 773101001 | 18.11.2009 | 3540 | 3000 | 540 | - | - | - | - | - | - |
| Всего | | | | | 13 250 | 7500 | 1350 | 4000 | 400 | - | - | - | - |

Главный бухгалтер

Индивидуальный предприниматель

Реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя

Приложение, таблица № 6

Различия бухгалтерского и налогового учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Элементы учетной политики | Налоговый учет | Бухгалтерский учет |
| Методы учета доходов и расходов | Доходы и расходы могут учитываться:  -метод начисления;  -кассовым методом.  Применять кассовый метод могут только те организации, у которых в среднем за предыдущие четыре квартала выручка от реализации товаров, работ или услуг не превысила 1 млн. руб. за квартал | Используется только метод начисления |
| Методы учета доходов и расходов по договорам, имеющим длительный цикл выполнения | Организация имеет право выбора из двух вариантов:  -равномерный учет;  -учет пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете | Организация имеет право выбора из двух вариантов:  -по мере готовности работы, услуги, продукции (с использованием счета 46);  -по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом |
| Методы оценки материально-производственных запасов | Возможен выбор из трех методов оценки:  -по стоимости первых по времени приобретения(ФИФО);  -по средней стоимости;  -по стоимости единицы товара. | Возможен выбор из четырех методов оценки:  -по стоимости первых по времени приобретения(ФИФО);  -по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);  -по средней стоимости;  -по стоимости единицы товара. |
| Учет транспотрно-заготовительных расходов | Организация учитывает такие расходы в зависимости от условий договора либо в составе покупной стоимости товаров, либо в составе прямых расходов на продажу. | Организация имеет выбор из следующих вариантов:  -учитывать такие расходы в себестоимости приобретения товаров;  -учитывать такие расходы отдельно в составе расходов на продажу |
| Формирование стоимости товаров в розничной торговле | Товары учитываются по покупной стоимости | Розничная торговая организация имеет право выбора из двух вариантов:  -учет товаров по покупным ценам (на счете 41);  - учет товаров по продажным ценам (на счете 41 и 42); |
| Амортизация основных средств. Срок службы основных средств | Срок службы основных средств организация определяет самостоятельно, но в пределах установленных норм | Срок службы основных средств организация определяет самостоятельно |
| Амортизация основных средств. Методы начисления | Амортизацию можно начислять применительно к группе основных средств одним из двух методов:  -линейным;  -нелинейными | Амортизацию можно начислять применительно к группе основных средств одним из четырех методов:  - линейным;  -уменьшаемого остатка;  -списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;  -списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) |
| Амортизация МБП | Не признаются амортизируемым имуществом объекты со сроком полезного использования до 12 месяцев включительно (вне зависимости от их стоимости) и стоимостью 10000 рублей включительно (вне зависимости от срока их использования) | При учете МБП возможны два варианта:  -амортизация в общем порядке;  -учет в составе материально-производственных запасов.  В последнем случае необходимо установить лимит стоимости таких объектов, но не более 20000 рублей за единицу |
| Амортизация недвижимости, на которую не зарегистрировано право собственности | Объекты недвижимости начинают амортизироваться после того, как организация подаст документы на регистрацию | Организация имеет право выбора из двух вариантов действий:  -после подачи документов на государственную регистрацию недвижимость учитывается на отдельном субсчете счета 01 и начинает амортизироваться в общем порядке;  -недвижимость учитывается до момента государственной регистрации на счете 08 и не амортизируется |
| Переоценка основных средств | Результаты переоценки в налоговом учете не отражается и не учитываются | Коммерческие организации имеют право провести переоценку основных средств. После ее проведения, в дальнейшем они должны производить переоценку регулярно |
| Амортизация нематериальных активов. Методы начисления | Амортизацию можно начислять одним из двух методов:  -линейным;  -нелинейным | Амортизацию можно начислять одним из трех методов:  -линейным;  -уменьшаемого остатка;  -пропорционально объему продукции, работ или услуг |
| Оценка незавершенного производства | Организация вправе самостоятельно установить способ оценки незавершенного производства | Организация вправе самостоятельно установить способ оценки незавершенного производства |
| Создание резерва по сомнительным долгам | Порядок формирования резерва не предусматривает вариантов | Порядок формирования резерва жестко не регламентирован |
| Создание резервов предстоящих расходов и платежей | Организации вправе создавать следующие резервы:  -резерв по гарантийному ремонту;  -резерв по ремонту основных средств;  -резерв на оплату отпусков и вознаграждений;  -резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов | Организации вправе создавать следующие резервы:  -по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;  -на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год;  -предстоящих расходов на оплату отпусков;  -на ремонт основных средств;  -на предстоящие расходы на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;  -на ремонт предметов проката;  -на затраты по подготовительным работам к сезонному производству;  -на покрытие непредвиденных затрат |
| Порядок списания расходов будущих периодов | Понятие "расходы будущих периодов" отсутствует. Равномерно в течение периода, к которому они относятся, списываются расходы на определенные виды страхования и стоимость полученных лицензий | Перечень расходов будущих периодов организация устанавливает самостоятельно. Списывать данные расходы можно из двух методов:  - равномерно в течение периода, к которому они относятся;  - пропорционально объему продукции |
| Порядок списания НИОКР, давших положительный результат | Равномерно списываются на расходы в течение двух лет | Списываются в течение периода, установленного организацией, но не более пяти лет.  Списывать данные расходы можно одним из двух методов:  - линейным;  - списания расходов пропорционально объему продукции, работ, услуг |
| Порядок списания расходов на освоение природных ресурсов | В зависимости от вида расходов они списываются либо равномерно в течение 12 месяцев, либо пяти лет (в последнем случае – не более срока эксплуатации) | Устанавливается организацией самостоятельно |
| Порядок списания общехозяйственных расходов | Косвенные расходы списываются единовременно в том периоде, которому они относятся | Организация имеет право на выбор из двух вариантов действии:  - ежемесячно списывать общехозяйственные расходы в дебет счета 90;  - в конце отчетного периода распределять на счета 20,  23 и 29 |
| Порядок учета процентов по кредитам и займам | Организация вправе выбрать один двух вариантов признания данных расходов в учете:  - по лимиту;  - по сопоставимым процентам | Сумма процентов признается в фактическом размере |
| Порядок списания финансовых вложений | Возможен выбор из двух методов оценки:  - по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);  - по стоимости единицы | Возможен выбор из трех методов оценки:  - по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;  - по средней первоначальной стоимости;  - по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО) |